

Tilburg University

Alle Menschen werden Spender.

Korving, J.J.A.M.; Wijtvliet, L.W.D.

Published in:

MBB: Belastingbeschouwingen: Onafhankelijk Maandblad voor Belastingrecht en Belastingpraktijk

Publication date:

2013

Document Version

Publisher's PDF, also known as Version of record

[Link to publication in Tilburg University Research Portal](#)

Citation for published version (APA):

Korving, J. J. A. M., & Wijtvliet, L. W. D. (2013). Alle Menschen werden Spender. Een beschouwing over de Europese stichting. *MBB: Belastingbeschouwingen: Onafhankelijk Maandblad voor Belastingrecht en Belastingpraktijk*, 82(4), 144-162.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

Alle Menschen werden Spender¹

Een beschouwing over de Europese Stichting

Mr. J.J.A.M. Korving² en L.W.D. Wijtvliet MSc³

In deze bijdrage wordt stilgestaan bij enkele civiel- en fiscaalrechtelijke aspecten van de Europese Stichting, zoals voorgesteld door de Europese Commissie op 8 februari 2012. In onderdeel 2 staan wij eerst stil bij de redenen achter de introductie van de Europese Stichting. Vervolgens gaan wij in onderdeel 3 in op de algemene vereisten voor de FE en besteden wij enige aandacht aan het begrip *algemeen belang*. Wij behandelen de civielrechtelijke oprichtingsvarianten in onderdeel 4, om in onderdeel 5 enkele organisatorische aspecten van de FE de revue te laten passeren. Onderdeel 6 gaat over de statutaire regels en de regels betreffende zetelverplaatsing van de FE. Onderdeel 7 zoomt in op de rol van werknemers en vrijwilligers binnen de FE. Regelgeving betreffende de ontbinding van de FE komt aan de orde in onderdeel 8. In onderdeel 9 wijden wij enkele woorden aan het toezicht op de FE en in onderdeel 10 schetsen wij de bredere jurisprudentiële achtergrond waartegen de FE-Verordening zich heeft ontwikkeld. In deze paragraaf staan wij tevens stil bij enkele fiscale aspecten die kleven aan het FE-regime. Incidenteel zullen wij ook een vergelijking maken tussen de FE en een naar Nederlands recht als anbi (algemeen nut beogende instelling) kwalificerende instelling. Wij sluiten in onderdeel 11 af met een samenvatting en een conclusie.

1. Inleiding

Het proces van steeds verdergaande Europese integratie en de vestiging van een interne markt hebben (logischerwijs) ook hun weerslag op het rechtspersonenrecht. Thans sieren bijvoorbeeld de Europese Naamloze Vennootschap (ook wel *Societas Europaea* of SE)⁴, de Europese coöperatie (*Societas Cooperativa Europea*, afgekort tot SCE)⁵ en de Europese private vennootschap (*Societas Privata Europaea*, kortweg SPE)⁶ het palet van Europese rechtsvormen. Aan dit palet wordt mogelijkserwijs een additionele rechtsvorm toegevoegd door de introductie van een Europese stichting (*Fundatio Europaea*, kortweg FE), waartoe de Europese Commissie (hierna: EC) reeds op 8 februari 2012 een voorstel heeft ingediend.⁷ Het bijzondere aan de FE-Verordening is dat deze – in tegenstelling tot de SE-, SCE- en SPE-Verordeningen – een hoofdstuk over de fiscaliteit bevat.⁸ Kort gezegd tracht dit voorstel belemmeringen bij grensoverschrijdende vrijgevigheid weg te nemen en van lidstaten gelijke (fiscale) behandeling van de FE, haar donateurs en haar begunstigden ten opzichte van vergelijkbare binnenlandse personen te eisen. Opmerking verdient dat Nederland afwijzend staat tegenover een FE-Verordening.⁹ De Nederlandse regering heeft geen signalen ontvangen dat behoefte aan een dergelijke rechtsvorm zou bestaan en geeft aan dat voor buitenlandse goederdoelenlichamen naar huidig nationaal recht reeds de mogelijkheid bestaat om als anbi te worden aangemerkt.¹⁰

Vooraf dient te worden opgemerkt dat de term ‘stichting’ wellicht (ten onrechte) de indruk kan wekken dat de Verordening ziet op stichtingen in het algemeen. Nadere lezing van de Verordening maakt echter duidelijk dat deze alleen van toepassing is op stichtingen die (kort gezegd) één of meer doelen van algemeen belang nastreven.¹¹ De rechtsvorm FE moet dus niet worden vergeleken met iedere naar Nederlands recht opgerichte stichting. Waar wij in deze bijdrage spreken over stichtingen, doelen wij dan ook – tenzij expliciet anders vermeld – op stichtingen die (kunnen)

1 Vrij naar Friedrich von Schillers ‘Ode an die Freude’. De tekst van dit gedicht is later door Ludwig van Beethoven gebruikt als tekstuele invulling van de finale van zijn negende symfonie. Dit muziekstuk geldt sinds 1985 als Europahymne.

2 Werkzaam bij het Wetenschappelijk Bureau van Deloitte Belastingadviseurs BV te Rotterdam/EU Tax Group en tevens als docent belastingrecht verbonden aan de Radboud Universiteit Nijmegen. j.korving@deloitte.nl / j.korving@jur.ru.nl.

3 Werkzaam bij het Wetenschappelijk Bureau van Deloitte Belastingadviseurs en als promovendus verbonden aan het Fiscaal Instituut Tilburg en CentER. lwijtvliet@deloitte.nl / l.w.d.wijtvliet@tilburguniversity.edu.

4 Verordening 2157/2001 van 8 oktober 2001 betreffende het statuut van de Europese vennootschap (SE), *Pb* L294 (2001), p. 1-21.

5 Verordening 1435/2003 van 22 juli 2003 betreffende het statuut voor een Europese Coöperatieve Vennootschap (SCE), *Pb* L207 (2003), p. 1-24.

6 Wij merken op dat het voorstel betreffende de Europese besloten vennootschap (*Societas Privata Europaea*, kortweg SPE) nog altijd niet is aangenomen.

7 Voorstel voor een Verordening van de Raad betreffende het statuut van de Europese stichting (FE), COM(2012) 35 final, 2012/0022 (AP) van 8 februari 2012. Hierna: de Verordening.

8 Voor een verdere bespreking van de fiscale behandeling van – bijvoorbeeld – de SE verwijzen wij naar B.J.M. Terra & P.J. Wattel, *European Tax Law*, Kluwer, Deventer 2012, p. 739-755.

9 Kamerstukken II, 2011-2012, 22 112, nr. 1383 (BNC-fiche van 23 maart 2012, DIE-BNC 447/12, fiche 2).

10 Zie voor een nadere beschouwing onderdeel 10.1.2.

11 Art. 5, lid 2, Verordening. Zie tevens onderdeel 3.2.

kwalificeren als FE.¹² Ook kunnen wij spreken van goedgevoelenslichamen.

2. Achtergrond

2.1. Aanleiding voor de FE in een EU-rechtelijke context

Vrijgevigheid is een groot goed en de wetgeving van diverse lidstaten kenmerkt zich door een breed scala aan voornamelijk fiscale faciliteiten ter stimulering van aan vrijgevigheid gerelateerde activiteiten. Binnen de Europese Unie is hier volgens de EC een speciale rol weggelegd voor stichtingen, met name in de civiele samenleving.¹³ Stichtingen dragen in haar ogen namelijk bij aan de bevordering van fundamentele waarden en doelstellingen van de EU¹⁴ en als zodanig leveren zij een niet onbelangrijke bijdrage aan de verwezenlijking van de Europa 2020-strategie.¹⁵

Om hun doelen te kunnen verwezenlijken, dienen deze stichtingen te beschikken over financiële middelen die zij, bijvoorbeeld, uit fondsenwerving verkrijgen. Bij dit fondsenwerven blijkt het in de Unie prevalerende principe van *host country control* belemmerend te werken. Kort gezegd brengt *host country control* mee dat lidstaten zelf mogen bepalen onder welke voorwaarden giften aan goede doelen fiscaal aftrekbaar zijn.¹⁶ Instellingen die in alle lidstaten van de EU fondsen willen werven, zullen namelijk moeten voldoen aan de uiteenlopende en soms conflicterende vereisten van deze lidstaten. Daar komt bij dat stichtingen volgens de EC 'niet in staat [zijn] hun middelen op efficiënte wijze over de grenzen heen te kanaliseren in de EU'.¹⁷ Indien stichtingen grensoverschrijdende activiteiten besluiten uit te oefenen, dienen zij immers een deel van de ingezamelde financiële middelen te besteden aan juridische adviezen en juridische en administratieve verplichtingen die voortvloeien uit de verschillende rechtssystemen. Volgens schattingen variëren deze kosten in de EU tussen de € 90 miljoen en € 101,7 miljoen per jaar.¹⁸

Het past volgens de EC bij een interne markt om 'een einde te maken aan de marktversnippering en tevens de barrières en obstakels voor het vrije verkeer van diensten, de innovatie en de creativiteit uit de weg te ruimen'.¹⁹ Daarbij hoort ook de eliminatie van obstakels waarmee stichtingen worden geconfronteerd bij het entameren van grensoverschrijdende activiteiten.²⁰

Volgens de EC komt de Verordening tegemoet aan de bovengenoemde bezwaren. Naar het oordeel van de EC zal de FE een rechtsvorm in het leven roepen 'waarmee stichtingen zich binnen de interne markt gemakkelijker kunnen vestigen en activiteiten kunnen ontplooiën'.²¹ Dit zou voor stichtingen moeten leiden tot lagere kosten en tot een betere beschikbaarheid van financiering voor activiteiten in het algemeen belang.²²

De Verordening kent ook een (beperkte) fiscale component. Aangezien slechts beperkte harmonisatie op het terrein van de fiscaliteit heeft plaatsgevonden, is het in beginsel aan de afzonderlijke lidstaten om te bepalen hoe giften aan of voordelen van goedgevoelenslichamen fiscaal behandeld worden. Lidstaten dienen hierbij wel de bepalingen van het VWEU in

'How Will International Philanthropy Be Freed from Landlocked Tax Barriers?', *European Taxation*, september 2010, p. 414.

19 Pagina 2 van de Verordening.

20 Zie ook hetgeen wij hierover opmerken in onderdeel 2.2.

21 Paragraaf 1.2 op pagina 3 van de Verordening. Ook in de preambule van de Verordening wordt opgemerkt dat 'het rechtskader waarbinnen instellingen van algemeen nut hun activiteiten in de Unie uitoefenen, is gebaseerd op nationale wetgeving, zonder enige harmonisatie op Unieniveau. Daarbij komt nog dat er tussen de lidstaten grote verschillen bestaan op het gebied van het burgerlijke en fiscale recht. Deze verschillen maken het zeer moeilijk en duur voor instellingen van algemeen nut om grensoverschrijdende activiteiten te ontplooiën. Als gevolg daarvan is de grensoverschrijdende kanalisatie van middelen ter bevordering van een doel van algemeen belang nog steeds zeer onderontwikkeld.'

22 Wij onthouden ons in deze bijdrage van commentaar op de wenselijkheid en/of haalbaarheid van dat voorstel. Een in dat kader interessante bijdrage is verschenen van de hand van Hemels, die onderzoekt 'whether the Proposal for a Council Regulation on the Statute for a European Foundation (*Fundatio Europaea*, in short FE) provides for an effective, efficient and feasible solution for the tax issues which are currently related to cross border charitable giving and fundraising within the European Union'. Na een bespreking en analyse van (onder andere) problemen bij grensoverschrijdende activiteiten van goede doelen, hieraan klevende Europeesrechtelijke aspecten en het voorstel zelf concludeert Hemels dat 'the European Foundation is effective in removing tax barriers for cross border charitable giving to and fundraising of charities that adopt the legal form of an FE. It is an efficient solution as well for those charities. For Member States that have to introduce a new supervisory framework it might be less efficient. It is questionable whether the FE is a feasible solution'. Zie hiertoe nader S.J.C. Hemels, 'The European Foundation Proposal: an effective, efficient and feasible solution for tax issues related to cross border charitable giving and fundraising?' (www.ssrn.com/abstract=2046993; laatstelijk geraadpleegd op 18 februari 2013.) Zij komt hierbij tot de conclusie dat de FE een effectieve en efficiënte oplossing biedt voor het uit de weg ruimen van obstakels bij grensoverschrijdende vrijgevigheid. Hemels zet evenwel de nodige vraagtekens bij de haalbaarheid van het voorstel in zijn huidige vorm. Zie ook: S.J.C. Hemels, 'De Europese Stichting en de Nederlandse ANBI: een grens aan de Nederlandse fiscale autonomie?', *WFR* 2012/724.

12 De vertaling van FE als Europese 'Stichting' heeft ook voor de Nederlandse overheid tot onduidelijkheid geleid. In de BNC-fiche (BNC-fiche van 23 maart 2012, DIE-BNC 447/12, fiche 2) vergelijkt de Nederlandse regering de FE met de naar Nederlands recht opgerichte stichting (die flexibeler zou zijn) en beoordeelt ze vergelijkbare rechtsvormen in verschillende lidstaten (waar een stichtingsvorm soms ook ontbreekt). Naar onze mening zou een vertaling als Europees Goedgevoelenslichaam dan ook zuiverder zijn geweest.

13 Zie pagina 2 van de toelichting op de Verordening.

14 Denk aan de eerbiediging van mensenrechten, bescherming van minderheden, verbetering van het milieu en het bevorderen van wetenschap en techniek.

15 De Europa 2020-strategie heeft tot doel de Europese economie te ontwikkelen tot een concurrerende, sociale en groene markteconomie. Zie hiertoe nader de Mededeling van de Commissie COM(2010) 2020.

16 De jurisprudentie waaruit wij het principe van *host country control* menen te mogen afleiden wordt besproken in onderdeel 10.1.

17 Zie pagina 3 van de toelichting op de Verordening.

18 Zie pagina 1 en 178 van de haalbaarheidsstudie die te vinden is op http://ec.europa.eu/internal_market/company/docs/eufoundation/feasibilitystudy_en.pdf. Ook: I.A. Koele,

acht te nemen, hetgeen in het verleden regelmatig aanleiding heeft gevormd tot Europeesrechtelijke procedures. Hierbij kan, bijvoorbeeld, worden gedacht aan geschillen omtrent de vraag of de voorwaarden waaronder aftrek van giften naar nationaal recht was toegestaan in overeenstemming waren met EU-recht. Meer specifiek betrof het veelal de vraag of giftenaftrek mocht worden beperkt tot op het grondgebied van de betreffende lidstaat gevestigde goederdoelenlichamen. De op dit punt relevante jurisprudentie werken wij onder onderdeel 10 kort uit. Daarbij wordt tevens aandacht besteed aan het belang van deze jurisprudentie voor de huidige Nederlandse anti-wetgeving. Gesteld kan worden dat uit de rechtspraak van het HvJ volgt dat lidstaten in beginsel zelfstandig bevoegd zijn om te bepalen onder welke voorwaarden een gift aftrekbaar is (*host country control*). Daarnaast mogen lidstaten zelf toezicht toepassen.²³ Hieraan mag echter niet de voorwaarde worden verbonden dat alleen giften aan binnenlandse instellingen voor aftrek in aanmerking komen. Ook giften aan instellingen die in andere EU lidstaten zijn gevestigd, moeten in aftrek worden toegestaan als deze instellingen vergelijkbaar zijn met binnenlandse goede doelen. Of binnenlandse en buitenlandse goederdoelenlichamen vergelijkbaar zijn kan op twee manieren worden aangetoond, namelijk (i) door informatieverschaffing door de schenker die de giftenaftrek wil toepassen op een schenking aan een buitenlandse instelling, of (ii) door middel van informatie-uitwisseling tussen de belastingautoriteiten van de betrokken lidstaten.

2.2. Oplossingsrichtingen

De Verordening komt niet uit de lucht vallen, maar is het resultaat van een langer lopend proces van studie, publieke raadpleging en de afweging van verschillende opties. Ten eerste voerden het *Max Planck Instituut voor rechtsvergelijking en internationaal privaatrecht* en het *Centrum für soziale Investitionen und Innovationen* van de Universiteit van Heidelberg in 2008 een gezamenlijke haalbaarheidsstudie uit.²⁴ Dit onderzoek liet zien dat 'the European Foundation Statute seems to suggest itself as the preferable policy option'²⁵ om problemen bij grensoverschrijdende

activiteiten van stichtingen te tackelen. Vervolgens heeft de EC verschillende raadplegingen en enquêtes onder betrokken partijen georganiseerd.²⁶ Hieruit kwam naar voren dat het algemene probleem gelegen is in de myriade aan nationale civiele en fiscale regels waarmee stichtingen worden geconfronteerd:

'Gebleken is dat het algemene probleem wordt gevormd door het feit dat de verscheidenheid aan nationale regels op het gebied van burgerlijk en fiscaal recht het voor stichtingen financieel en administratief zeer moeilijk maakt om grensoverschrijdend actief te zijn en dat als gevolg daarvan de grensoverschrijdende financiële ondersteuning door stichtingen van doelen algemeen belang zeer beperkt is gebleven.'²⁷

Meer specifiek concentreren de problemen waarvan de EC spreekt zich op de onzekerheid over het al dan niet in een andere lidstaat erkend worden als stichting die het algemeen belang dient, kosten die grensoverschrijdende pooling en verdeling van financiële middelen met zich brengen en beperkte grensoverschrijdende donaties. Na afweging en analyse van de vier verschillende opties – te weten geen nieuwe beleidsactie op EU-niveau, een voorlichtingscampagne in combinatie met een vrijwillig kwaliteitshandvest voor stichtingen, een statuut voor een Europese stichting (al dan niet met een regeling voor fiscale kwesties) en beperkte harmonisatie van het stichtingenrecht – concludeert de EC:

'(...) dat een statuut voor een Europese stichting waarvan automatisch een niet-discriminerende fiscale behandeling verbonden is, de meest geschikte oplossing zou zijn om grensoverschrijdende obstakels voor stichtingen en donoren uit de weg te ruimen en een efficiënte kanalisatie van middelen voor doeleinden van algemeen belang te faciliteren.'²⁸

Nederland trekt deze grondslag voor harmonisatie echter in twijfel en is van mening dat deze niet voldoet aan de subsi-

23 Zie ook, bijvoorbeeld, Heike Jochum, 'Cross-Border and Other Pro Bono Contributions: The Situation in Europe and the US', *Intertax* 40-11 (2012), p. 593-597; Klaus Eicker, 'Do the basic freedoms of the EC Treaty also require an amendment to the national tax laws on charities and on non-profit organisations?', *EC Tax Review* 2005(3), p. 140-144, S.J.C. Hemels, 'The European Foundation Proposal: an effective, efficient and feasible solution for tax issues related to cross border charitable giving and fundraising? (te downloaden via www.ssrn.com/abstract=2046993), onderdeel 4; S.J.C. Hemels, 'Are We in Need of a European Charity? How to Remove Fiscal Barriers to Cross-Border Charitable Giving in Europe', *Intertax* 37-8/9 (2009), p. 424-435, met name onderdeel 4.

24 Het definitieve rapport van dit onderzoek is te raadplegen via http://ec.europa.eu/internal_market/company/docs/eufoundation/feasibilitystudy_en.pdf (Hierna: de haalbaarheidsstudie).

25 Naast een statuut van de Europese stichting (al dan niet zonder in te gaan op de fiscale aspecten) deden de beide instituten onderzoek naar handhaving van de status quo (dat is: het nalaten van beleidsactie op EU-niveau), harmonisatie en multi- of bilaterale

verdragen. Zie hiertoe nader onderdeel 5 (p. 179-211) van de haalbaarheidsstudie. De Commissie zelf spreekt op pagina 5 van het voorstel ook nog van een voorlichtingscampagne ter verbetering van de kennis die stichtingen hebben van de nationaalrechtelijke rechten en plichten bij het ontplooiën van grensoverschrijdende activiteiten en een kwaliteitshandvest met bijbehorend Europees kwaliteitslabel voor stichtingen die aan bepaalde eisen voldoen.

26 Op pagina 4 van het voorstel spreekt de Commissie onder andere van een openbare raadpleging over de aanbevelingen in de haalbaarheidsstudie, die tussen februari en mei 2009 plaatshad. Voorts wordt gerefereerd aan meer algemene consultaties (bijvoorbeeld naar aanleiding van de mededeling van de Commissie 'Naar een Akte voor de interne markt'), bilaterale besprekingen met stichtingen tijdens de European Foundation Week in juni 2010 en enquêtes en besprekingen onder de betrokken nationale autoriteiten en binnen de Company Law Expert Group.

27 De Verordening, p. 4.

28 De Verordening, p. 5 en 6.

diariteitsvoorwaarde.²⁹ Naar de mening van de Nederlandse regering is niet gebleken dat in de lidstaten behoefte bestaat aan harmonisatie van het stichtingenrecht. Civielrechtelijk is de Nederlandse stichtingsvariant in haar ogen meer flexibel dan de FE en op fiscaal terrein doen er zich volgens de regering geen problemen voor. Hiertoe verwijst Nederland naar de mogelijkheid voor buitenlandse goededoelenlichamen om in Nederland om de anbi-status te verzoeken.³⁰

3. Algemene bepalingen van de Verordening

Uiteindelijk is de EC op 8 februari 2012 gekomen met een finaal 'Voorstel voor een Verordening van de Raad betreffende het statuut van de Europese Stichting (FE)' (hierna: de Verordening).³¹ Zoals hierboven reeds aan de orde was, dient dit voorstel het voor stichtingen makkelijker te maken zich binnen de interne markt te vestigen en aldaar activiteiten te ontplooiën. Het is de bedoeling dat stichtingen vanwege lagere kosten meer middelen overhouden om activiteiten van algemeen belang te financieren. Wij merken hierbij op dat het voorstel niet ziet op stichtingen die banden hebben met politieke partijen. Voor dergelijke stichtingen bestaat specifieke EU-regelgeving.

De Verordening beslaat in totaal 52 artikelen, verdeeld over negen hoofdstukken. Hoofdstuk I (Algemene bepalingen) omvat het onderwerp, de op de FE van toepassing zijnde regels en geeft een aantal definities van begrippen die in de Verordening worden gehanteerd. Daarnaast omvat dit hoofdstuk een omschrijving van de belangrijkste kenmerken van de FE.

3.1. De FE

De Verordening omschrijft de FE als:

'een instelling van algemeen nut die in alle lidstaten van de EU rechtspersoonlijkheid en volledige handelingsbevoegdheid heeft'.³²

De FE is een zelfstandig opgerichte instelling van algemeen nut³³ en zij dient het algemeen belang in ruime zin. Men zal zich realiseren dat de Verordening in dit kader spreekt van het *genus* stichting, terwijl de bepalingen uit de Verordening alleen van toepassing zijn op instellingen van algemeen nut.

De FE heeft in alle lidstaten rechtspersoonlijkheid die zij verkrijgt op de dag waarop zij in het register wordt ingeschreven.³⁴ Mede in het licht van de achtergrond van de Verordening dient de FE activiteiten uit te oefenen in minimaal twee lidstaten, of een statutair doel te hebben dat daarin voorziet.³⁵ Wij komen hier op terug in onderdeel 4.4. Daarnaast is de FE in alle lidstaten volledig handelingsbevoegd, heeft zij het recht om (on)roerende zaken te bezitten, kan zij giften doen en is het haar toegestaan om fondsen en donaties te werven. Wat betreft de aard en herkomst van deze donaties lijkt de Verordening geen beperkingen te stellen, zolang deze donaties maar zijn verkregen uit rechtmatige bronnen.³⁶ Evenmin gelden geografische beperkingen. De FE mag zich vestigen in iedere lidstaat en mag haar activiteiten ook in een derde land uitoefenen.³⁷

De activa van de FE dienen een minimale waarde van € 25.000 te hebben. Dit minimumbedrag dient (onder andere) om de betrouwbaarheid jegens donoren en overheidsinstanties te benadrukken.³⁸ Hierbij zij opgemerkt dat de minimumwaarde niet aan het gebruik van de rechtsvorm in de weg mag staan. De aansprakelijkheid van de FE is daarnaast beperkt tot de omvang van de activa.³⁹ Wij vragen ons af of dit doel wel kan worden verwezenlijkt door *sec* bij de activa aan te sluiten en de verplichtingen van de FE te negeren. Immers, wanneer alle activa met één of meerdere leningen zijn gefinancierd, kan men naar onze mening vraagtekens zetten bij de betrouwbaarheid jegens donoren en overheidsinstanties.

3.2. Goede doelen

De FE kan slechts voor een limitatief aantal doelen van algemeen belang worden opgericht. Blijkens de toelichting bij de Verordening betreft dit doelen van algemeen belang 'die krachtens het burgerlijke en fiscale recht van de meeste lidstaten als zodanig worden aanvaard'.⁴⁰ De Verordening noemt achtereenvolgens:⁴¹

- a. kunst, cultuur en instandhouding van historisch erfgoed;
- b. milieubescherming;
- c. burgerlijke of mensenrechten;
- d. bestrijding van discriminatie;

34 Artikel 9 Verordening. Zie ook de onderdelen 3.4 en 4.5 hierna.

35 Artikel 6 Verordening.

36 Artikel 10, eerste lid Verordening spreekt (voor zover relevant) van 'donaties van welke aard dan ook (...), met inbegrip van aandelen en andere effecten, legaten en giften in natura verkregen uit rechtmatige bronnen, ook uit derde landen.'

37 Artikel 10 eerste en derde lid Verordening.

38 Artikel 7, tweede lid Verordening. Het minimumbedrag wordt daarnaast verondersteld de ernst van de nagestreefde doelen te ondersteunen en misbruik van de rechtsvorm tegen te gaan. Zie nader de Verordening, punt 9 van de preambule.

39 Artikel 8 Verordening.

40 Pagina 7 Verordening.

41 Zie artikel 5, tweede lid Verordening.

29 BNC-fiche van 23 maart 2012, DIE-BNC 447/12, fiche 2 onder punt 4b.

30 BNC-fiche van 23 maart 2012, DIE-BNC 447/12, fiche 2 onder punt 9. Zie tevens onderdeel 10.1.2.

31 COM(2012) 35 final 2012/0022 (APP).

32 Verordening, p. 7.

33 Art. 5, lid 1, Verordening.

- e. sociaal welzijn, met inbegrip van armoedepreventie en -bestrijding;
- f. humanitaire hulp of hulp;
- g. ontwikkelingshulp en -samenwerking;
- h. hulp aan vluchtelingen en immigranten;
- i. bescherming en ondersteuning van kinderen, jongeren of ouderen;
- j. hulp aan of bescherming van mensen met een handicap;
- k. dierenbescherming;
- l. wetenschap, onderzoek en innovatie;
- m. onderwijs en opleiding;
- n. Europese en internationale verstandhouding;
- o. welzijn, gezondheid en medische zorg;
- p. consumentenbescherming;
- q. hulp aan of bescherming van kwetsbare en achtergestelde groepen;
- r. amateursport;
- s. infrastructurele ondersteuning van organisaties van algemeen nut.

In eerste instantie lijkt het begrip algemeen belang ruimer dan de voor anbi's geldende opsomming van art. 5b, lid 3, AWR. Betoogd kan echter worden dat de in de Verordening genoemde doelen ook op grond van art. 5b AWR als algemeen nut beogend kunnen worden aangemerkt. Zo laat Hemels⁴² aan de hand van een vergelijking tussen de FE-Verordening en de Nederlandse anbi-regelgeving zien dat bijna alle in de Verordening genoemde doelen ook te scharen zijn onder één van de categorieën van art. 5b AWR. Een grote uitzondering vormt volgens haar amateursport, die de Nederlandse wet en jurisprudentie niet, maar de Verordening wel als algemeen nuttig aanmerkt.⁴³ In het licht van de 'concurrentiepositie' van sportverenigingen in de grensstreek vraagt zij zich af of Nederland amateursport niet alsnog moet aanmerken als algemeen nut:

'In tegenstelling tot wat internationaal gebruikelijk is, wenst de Nederlandse overheid amateursport niet als algemeen nut aan te merken. Sportverenigingen in de grensstreek, die bijvoorbeeld zowel in Nederland als in Duitsland of België actief zijn, kunnen door een steunstichting met de status van een FE op te richten, ervoor zorgen dat inwoners van Nederland aftrekbare giften kunnen doen, zonder dat Nederland hier iets tegen kan doen. Dit zou steunstichtingen van amateursportverenigingen die alleen in Nederland actief zijn in een

nadelige situatie brengen. Zij kunnen immers slechts gebruik maken van de ingewikkelde en beperkte regels voor steunstichtingen van sociaal belang behartigende lichamen van artikel 5d Algemene wet inzake rijksbelastingen. Het is de vraag of Nederland als de FE-Verordening wordt aangenomen, zo krampachtig moet vasthouden aan het niet als algemeen nut aanmerken van amateursport.'⁴⁴

Waar de Verordening wat amateursport betreft ruimer is dan de Nederlandse wetgeving, schitteren 'religie, levensbeschouwing en spiritualiteit'⁴⁵ in het voorstel van de EC door afwezigheid. Het valt te betreuren dat de EC met deze Verordening pretendeert aan te sluiten bij hetgeen in de (meeste) lidstaten als algemeen nuttig wordt beschouwd en tegelijkertijd ommiteert te reppen van religie, die juist in alle⁴⁶ lidstaten als algemeen nuttig wordt aangemerkt. Het lijkt ons weinig efficiënt als kerkelijke instellingen e.d. over moeten gaan tot allerhande fiscaal en juridisch trapezewerk om (via een omweg) alsnog te kunnen profiteren van de voordelen die het FE-regime kan bieden. Om (mogelijk) alsnog in aanmerking te kunnen komen voor het FE-regime zullen dergelijke instellingen immers moeten betogen dat zij zich bezighouden met, onder andere, instandhouding van het cultureel erfgoed (bestaande in het beheer van kerkgebouwen), burgerlijke of mensenrechten, sociaal welzijn, armoedepreventie en -bestrijding, humanitaire hulp, ontwikkelingshulp (denk aan missionarissen), eventueel wetenschap of onderwijs en hulp aan of bescherming van kwetsbare en achtergestelde groepen.

3.3. Omvang van de activiteiten

Opvallend is dat de FE zich, in tegenstelling tot hetgeen geldt voor de Nederlandse anbi,⁴⁷ op grond van de preambule bij de Verordening *uitsluitend* bezig dient te houden met het bevorderen van doelen van algemeen belang.⁴⁸ Dit lijkt (ook) te volgen uit de tweede volzin van art. 5, lid 2, Verordening:

44 S.J.C. Hemels, 'De Europese Stichting en de Nederlandse ANBI: een grens aan de Nederlandse fiscale autonomie?', *WFR* 2012/724, onderdeel 5. Tegen dit standpunt pleit dat de omzetting van een contributie aan een sportvereniging in een gift door de oprichting van een FE voortaan fiscaal aftrekbaar wordt. Dit zou effectief kunnen resulteren in een contributieverlaging voor het lid. Om dergelijke misbruiksituaties te voorkomen, kan het standpunt worden verdedigd dat amateursportverenigingen inderdaad niet voor de FE-status in aanmerking moeten komen. Aldus zou kunnen worden voorkomen dat contributies worden omgezet in giften waar feitelijk een prestatie tegenovergesteld wordt. Voor steunstichtingen van dergelijke verenigingen kan dit anders liggen.

45 Art. 5b, lid 3, AWR.

46 S.J.C. Hemels, 'De Europese Stichting en de Nederlandse ANBI: een grens aan de Nederlandse fiscale autonomie?' *WFR* 2012/724, onderdeel 5.

47 Het in art. 5b, lid 1, onder 1°, AWR gebruikte bijwoord 'nagenoeg' biedt aan anbi's beperkte ruimte om activiteiten die niet het algemeen belang dienen te ontplooiën.

48 Aldus ook punt 7 van de preambule bij de Verordening.

42 S.J.C. Hemels, 'De Europese Stichting en de Nederlandse ANBI: een grens aan de Nederlandse fiscale autonomie?' *WFR* 2012/724, onderdeel 5.

43 Richtinggevend is hierbij het arrest HR 13 mei 1970, nr. 16.343, *BNB* 1970/132. Tevens kan gedacht worden aan het arrest HR 9 juli 1999, nr. 33.741, *BNB* 1999/361, waarin de Hoge Raad bepaalde dat profvoetbalclub Heerenveen geen algemeen nut beogende instelling is. In HR 4 oktober 1989, nr. 26.379, *BNB* 1993/59 kwam de cassatierechter voorts tot het oordeel dat ook de Nederlandse Rugby Bond geen algemeen nut beogende instelling is.

De FE dient het algemeen belang in ruime zin. Zij kan slechts worden opgericht voor onderstaande doeleinden, *waaraan al haar activa onvoorwaardelijk worden aangewend.*⁴⁹ (cursivering auteurs)

De voorwaarde dat de activa onvoorwaardelijk moeten worden aangewend voor het bereiken van het gestelde doel van algemeen belang betekent echter niet dat de FE geen andere (economische) activiteit mag uitoefenen. De Verordening biedt de FE expliciet de mogelijkheid om economische activiteiten te ontplooien die niet direct verband houden met het nagestreefde doel van algemeen belang. Als voorwaarde geldt wel dat de uit die activiteiten voortvloeiende winsten volledig worden aangewend voor het verwezenlijken van één of meer doelen van algemeen belang.⁴⁹ De omzet die wordt behaald met ongerelateerde economische activiteiten mag daarnaast ten hoogste 10% van de jaarlijkse netto-omzet van de FE bedragen. Deze resultaten dienen afzonderlijk in de boeken te worden gepresenteerd.⁵⁰

3.4. Materieel onderworpen aan Verordening

De FE is onderworpen aan de Verordening en aan haar statuten. Alleen indien aangelegenheden niet of slechts gedeeltelijk door de Verordening of de statuten van de FE worden bestreken, gelden de voorschriften die lidstaten zelf hebben vastgesteld om een effectieve toepassing van de Verordening te waarborgen. In situaties waarin ook deze voorschriften geen uitkomst bieden, gelden de regels van nationaal recht die op instellingen van algemeen nut van toepassing zijn.⁵¹

Een groot voordeel van het FE-regime is dat de FE slechts in één lidstaat van de Europese Unie hoeft te worden geregistreerd. Dit brengt een aanzienlijke vereenvoudiging ten opzichte van de huidige praktijk van registratie in verschillende lidstaten.⁵² Hiervóór⁵³ was al aan de orde dat de FE rechtspersoonlijkheid verkrijgt op de dag dat zij in dit register wordt ingeschreven. Vereist is dat de activiteiten de FE ten tijde van de registratie een grensoverschrijdende dimensie kennen, dan wel dat de FE blijkens de statutaire

doelomschrijving activiteiten in ten minste twee lidstaten uitoefent.⁵⁴ Vanuit de achtergrond van het voorstel bezien kunnen wij begrip opbrengen voor dit vereiste. Wel menen wij dat deze eis restrictief uitwerkt op de fondswervende activiteiten van stichtingen die slechts in één lidstaat actief zijn en daarmee niet voor de rechtsvorm van de FE in aanmerking komen. Onder het principe van *host country control* is het immers geenszins vanzelfsprekend dat giften aan buitenlandse goededoelenlichamen die niet voor de FE-status in aanmerking komen, zonder meer in aftrek kunnen worden gebracht. Zij zullen zich dan immers alsnog moeten registreren in de lidstaat waar de donor woonachtig dan wel gevestigd is.

De Verordening schrijft openbaarmaking van verschillende gegevens voor, zoals van de goedgekeurde jaarrekening, de verklaring van degene die de wettelijke controle van de jaarrekening heeft verricht en het jaarlijkse activiteitenverslag.⁵⁵ Hierbij geldt het toepasselijke nationale recht. Deze informatie dient gemakkelijk toegankelijk te zijn voor het publiek.⁵⁶ De FE dient daarnaast als zodanig duidelijk naar buiten te treden, bijvoorbeeld door in alle papieren, digitale brieven, bestelformulieren en op de website haar naam, de lidstaat van de statutaire zetel, het adres van de statutaire zetel en het registratienummer te vermelden.⁵⁷ Daarnaast moet op al deze analoge of digitale plaatsen melding worden gemaakt van eventuele insolventie- of ontbindingsprocedures tegen de FE.⁵⁸

4. Oprichting van de FE

4.1. Algemeen

De FE kan worden opgericht bij testamentaire beschikking, bij notariële akte door natuurlijke personen of rechtspersonen, door fusie of door omzetting.⁵⁹ De Europese wetgever heeft bij de verschillende oprichtingsvarianten van de FE, in tegenstelling tot bij andere Europese rechtsvormen, voor ogen gehad om ook feitelijk volledig binnenlands opererende situaties te kunnen laten opteren voor toepassing van de FE. Doelstelling was om de FE zo breed toegankelijk te maken voor oprichters en (reeds bestaande) goededoelenlichamen. Dit betekent dat een FE ook kan worden opgericht zonder dat deze per se feitelijk een grensoverschrijdend element in zich draagt. Tevens brengt dit mee dat een stichting die naar nationaal recht is opgericht kan worden omgezet in FE en dat twee binnenlandse stichtingen tot één FE kun-

49 Art. 11, lid 1, Verordening.

50 Art. 11, lid 2, Verordening.

51 Zie art. 3 Verordening.

52 Denk hierbij aan de Nederlandse registratieverplichting om voor de anbi-status in aanmerking te komen. Deze geldt zowel voor binnenlandse als buitenlandse goededoelenlichamen. Vanwege het feit dat de FE niet meer in iedere lidstaat afzonderlijk hoeft te worden geregistreerd alvorens een gift aan de instelling als aftrekbaar kan worden aangemerkt (op gelijke wijze als giften aan een binnenlands goededoelenlichaam), ontstaat een aanzienlijke verlichting van administratieve lasten ten opzichte van het gebruik van een naar nationaal recht opgericht goededoelenlichaam. Zie tevens onderdeel 10.1.2.

53 Zie ook onderdeel 3.1. In onderdeel 4.5 gaan wij nader in op de registratieprocedure zelve.

54 Art. 6 Verordening.

55 Zie, onder andere, onderdeel 5.5 hieronder.

56 Art. 4, lid 1, Verordening.

57 Art. 4, lid 2, onderdeel a en b, Verordening.

58 Art. 4, lid 2, onderdeel c, Verordening.

59 Art. 12, lid 1, Verordening.

nen fuseren. Bij een dergelijke binnenlandse fusie gelden de binnenlandse fusieregels.⁶⁰

4.2. Oprichting door fusie

De Verordening voorziet in de oprichting van een FE door zowel binnenlandse als grensoverschrijdende fusies tussen goededoelenlichamen.⁶¹ In feite bestaat alleen de oprichtingsmogelijkheid door een juridische fusie. Hiervoor bestaan twee alternatieven, te weten⁶² (i) oprichting die leidt tot een nieuwe rechtspersoon waarbij beide fuserende instellingen ophouden te bestaan, of (ii) een fusie waarbij de overgenomen instelling ophoudt te bestaan en de overnemende rechtspersoon wordt omgezet in een FE. Op de fusie is het nationale civiele recht van de betreffende lidstaat van toepassing. Vanuit Nederlands perspectief bezien lijken er zich in geval van een binnenlandse juridische fusie tussen twee stichtingen geen fiscale problemen voor te doen. Art. 14b Wet VPB 1969 faciliteert de juridische fusie en maakt daarbij geen onderscheid naar de rechtsvorm van de fuserende entiteiten; ook de stichting komt hiervoor in aanmerking.

In geval van een grensoverschrijdende fusie dient een gedetailleerd verzoek gedaan te worden bij de bevoegde autoriteiten van de lidstaten waar elk van de fuserende instellingen is gevestigd. Het komt ons voor dat de Fusierichtlijn in geval van grensoverschrijdende juridische fusies toepassing mist. De Nederlandse rechtsvorm 'stichting', haar buitenlandse equivalenten en de FE komen immers niet voor op de bijlage bij de Fusierichtlijn. Ook indirect lijken de bepalingen van de Fusierichtlijn niet van toepassing op een grensoverschrijdende fusie tussen twee stichtingen uit verschillende lidstaten. Nederland heeft bij de implementatie van de Fusierichtlijn in Nederlandse wetgeving namelijk opgenomen dat de faciliteiten bij een grensoverschrijdende juridische fusie slechts worden toegepast indien de buitenlandse verkrijgende of verdwijnende rechtspersoon voorkomt in de bijlage bij de Fusierichtlijn.⁶³ Aangezien dit doorgaans niet het geval zal zijn, worden de faciliteiten in grensoverschrijdende verhoudingen steeds geweigerd. Bij binnenlandse fusies tussen twee stichtingen wordt juist niet verwezen naar de bijlage bij de Fusierichtlijn. Dit verschil in behandeling vormt mogelijk een onverenigbare inbreuk

op de vrijheid van vestiging.⁶⁴ Indien de fusie tussen twee stichtingen in binnenlandse situaties wordt gefaciliteerd, dient dezelfde facilitering toepassing te vinden op grensoverschrijdende fusies tussen vergelijkbare rechtsvormen. Zelfs wanneer de Fusierichtlijn niet van toepassing is omdat de betrokken rechtsvormen niet kwalificeren, kan worden teruggevallen op het primaire EU-recht.⁶⁵ Het is immers vaste rechtspraak van het HvJ dat lidstaten fiscale faciliteiten die zij in zuiver binnenlandse situaties toekennen in grensoverschrijdende situaties niet mogen weigeren onder enkele verwijzing naar de vestigingsplaats van een van de betrokken entiteiten.⁶⁶

4.3. Oprichting door omzetting

Een FE kan ook tot stand komen door omzetting van een in een lidstaat gevestigd en naar het recht van een lidstaat opgericht goededoelenlichaam. De mogelijkheid tot oprichting bestaat alleen indien de statuten van het desbetreffende goededoelenlichaam daarin voorzien.⁶⁷ Het besluit tot omzetting en de bijbehorende vereiste statutenwijziging worden vastgesteld door de raad van bestuur.⁶⁸ Wij vragen ons af hoe de statutaire mogelijkheid tot omzetting in een FE moet zijn vormgegeven. Wij zijn geneigd te denken dat de algemene mogelijkheid om een goededoelenlichaam om te zetten in een andere rechtsvorm voldoende moet zijn voor omzetting in een FE. Wij leiden dit af uit de voorwaarde dat 'een dergelijke omzetting' statutair toegestaan moet zijn.⁶⁹ De statuten lijken dan ook niet expliciet te hoeven reppen van de mogelijkheid tot omzetting in een FE. Omzetting in een FE zou dan immers steeds vooraf moeten worden gegaan door een statutenwijziging te dien einde. Deze 'tussenstap' voor reeds bestaande goededoelenlichamen is naar onze mening niet noodzakelijk. Daarmee lijkt de Verordening dan ook de mogelijkheid tot omzetting van reeds bestaande goededoelenlichamen mogelijk te maken wanneer de statuten voorzien in een (meer algemene) mogelijkheid tot omzetting van een andere rechtsvorm *an sich*.

Ook de totstandkoming van een FE door omzetting leidt niet tot liquidatie van de bestaande goededoelenlichaam,

60 Art. 14 jo. art. 16 Verordening.

61 Nederland is van mening dat de Verordening de belangen van eventueel betrokken partijen onvoldoende beschermt en dat de voorgestelde regeling op dit punt te globaal is. Een meer gedetailleerde regeling zou volgens hem noodzakelijk zijn. Nederland geeft echter aan dat dit vanwege de verschillen tussen nationale wetgeving van de lidstaten een moeizaam proces zal zijn. Voor grensoverschrijdende zetelverplaatsingen geldt hetzelfde. BNC-fiche van 23 maart 2012, DIE-BNC 447/12, fiche 2 onder punt 9.

62 Art. 16 Verordening.

63 Art. 14b, lid 8, Wet VPB 1969 jo. art. 3.55, lid 5, Wet IB 2001.

64 Ook in punt 12 van de preambule bij de FE-Verordening is opgemerkt dat de FE een beroep op de vrijheid van vestiging moet kunnen doen.

65 HvJ 18 juni 2009, zaak C-303/07 (Aberdeen Property Fininvest Alpha), *Jurispr.* 2009, p. I-5145, *NTFR* 2009/1553.

66 Zie, onder andere, HvJ 18 november 1999, zaak C-200/98 (X AB en Y AB), *Jurispr.* 1999, p. I-8261; HvJ 21 november 2002, zaak C-436/00 (X en Y), *Jurispr.* 2002, p. I-829, *NTFR* 2003/559; en HvJ 19 juli 2012, zaak C-48/11 (A Oy), *NTFR* 2012/2010, V-N 2012/40.19.51. Dit is ook gesteld in punten 22 en 24 van de preambule bij de Verordening.

67 Art. 17, lid 1, Verordening.

68 Art. 17, lid 2, Verordening.

69 Art. 17, lid 1, Verordening.

noch tot verlies of opschorting van rechtspersoonlijkheid.⁷⁰ Bovendien laat de Verordening alle voorafgaand aan omzetting bestaande rechten en plichten onverlet.

Een verzoek tot goedkeuring van de oprichting van een FE door omzetting wordt ingediend bij de bevoegde autoriteit van de lidstaat waar het goededoelenlichaam is gevestigd.⁷¹ De bevoegde autoriteit beoordeelt dit verzoek op dezelfde wijze als een statutenwijziging van een nationaal goededoelenlichaam.⁷² Het verzoek bevat onder andere een omzettingsvoorstel met ten minste de volgende gegevens: (i) de naam en het adres van de instelling van algemeen nut naar nationaal recht, (ii) de naam, het adres en de statutaire zetel van de op te richten FE, (iii) de voorgestelde statuten van de FE, en (iv) de wijze waarop de rechten van werknemers van de FE zullen worden beschermd.⁷³ De bevoegde autoriteit bevestigt zo snel mogelijk schriftelijk dat alle voorbereidende handelingen voor omzetting zijn verricht en dat aan alle formaliteiten is voldaan.⁷⁴ Na goedkeuring wordt de FE ingeschreven in het register en de wordt de FE schriftelijk van de feitelijke inschrijving op de hoogte gesteld. Eventuele oude registerinschrijving wordt doorgehaald⁷⁵ nadat de kennisgeving van inschrijving van de nieuwe FE is ontvangen.⁷⁶

4.4. Grensoverschrijdende component

Om de grensoverschrijdende dimensie van de FE te waarborgen is bepaald dat de FE ten tijde van de registratie activiteiten verricht in minimaal twee lidstaten of een statutair doel heeft dat daarin voorziet.⁷⁷ Hierbij komt de vraag op of deze nogal formele voorwaarde misbruik van een FE in de hand kan werken. Wanneer een goededoelenlichaam zich bijvoorbeeld bij omzetting in een FE statutair ten doel stelt activiteiten te verrichten in twee lidstaten, maar feitelijk slechts op nationaal grondgebied actief blijft, lijkt dit niet aan oprichting van de FE in de weg te kunnen staan. Mogelijk stelt dit bijvoorbeeld Nederlandse lokale amateursportclubs en hun donoren alsnog in staat om gebruik te maken van het FE-regime. Wanneer dergelijke clubs zich statutair ten doel stellen ook in een andere lidstaat de amateursport te bevorderen, komen zij naar de letter en de strekking van de Verordening in aanmerking voor de FE-status en worden giften aan deze amateursportclubs fiscaal aftrekbaar. Onder de huidige Nederlandse wet- en regelgeving hebben

amateursportclubs juist niet te gelden als instelling van algemeen nut.⁷⁸

Hoewel niet expliciet opgemerkt, lijkt het ruime toepassingsbereik van de vereisten voor de FE met name te zijn ingegeven door de doelstelling om (grensoverschrijdende) vrijgevigheid te stimuleren. Het feit dat de FE als goededoelenlichaam wordt aangemerkt in de lidstaat van vestiging⁷⁹ en als zodanig dient te worden behandeld in andere EU-lidstaten,⁸⁰ voorkomt dat de FE zich in iedere lidstaat afzonderlijk moet registreren en biedt daarnaast donoren sneller zekerheid over de aftrekbaarheid van hun giften. Hiermee lijken in het verleden door de EC gesignaleerde problemen ten aanzien van de registratieplicht voor buitenlandse anbi's in Nederland tot het verleden te behoren.⁸¹ Hoewel de EC een op dit punt tegen Nederland⁸² gestarte infractieprocedure inmiddels heeft ingetrokken zonder dat de Nederlandse wet- en regelgeving op dit punt is aangepast, lijkt de Verordening alsnog te leiden tot administratieve vereenvoudiging, ook al zou toepassing van primair EU-recht hier niet toe dwingen.

4.5. Statuten en registratie

Bij oprichting worden de statuten van de FE bepaald door de formele vereisten van het toepasselijke recht van de lidstaat waar de statutaire zetel zich bevindt.⁸³ De Verordening bepaalt echter wel welke gegevens ten minste in de statuten moeten zijn opgenomen, namelijk:⁸⁴

- a. de namen van de oprichters;
- b. de naam van de FE;
- c. het adres van de statutaire zetel;
- d. een omschrijving van het doel van algemeen belang;
- e. de activa bij oprichting;
- f. het boekjaar van de FE;
- g. het aantal leden van de raad van bestuur;
- h. regels over de benoeming en het ontslag van de raad van bestuur;
- i. de eventuele andere organen van de FE dan de raad van bestuur en hun taken;
- j. de procedure voor het wijzigen van de statuten;
- k. de bepaalde tijd waarvoor de FE is opgericht indien zij niet voor onbepaalde tijd is opgericht;
- l. de verdeling van de netto-activa na liquidatie;
- m. de datum waarop de statuten zijn vastgesteld.

70 Art. 17, lid 3, Verordening.

71 Art. 18, lid 1, Verordening.

72 Art. 18, lid 3, Verordening.

73 Art. 18, lid 2, Verordening.

74 Art. 18, lid 4, Verordening.

75 Art. 18, lid 5, Verordening.

76 Art. 18, lid 6, Verordening.

77 Art. 6 Verordening.

78 Zie ook onderdeel 3.2 hierboven.

79 Art. 49 Verordening.

80 Art. 50, lid 2 en art. 51 Verordening.

81 Zie onderdeel 10.1.2.

82 Persbericht van de Europese Commissie van 6 april 2011, IP/11/429. Zie hiervoor onderdeel 10.1.2.

83 Art. 19, lid 2, Verordening.

84 Art. 19, lid 1, Verordening.

De statuten kunnen volgens de Verordening worden gewijzigd wanneer deze niet langer passend zijn voor het functioneren van de FE.⁸⁵ Voor een wijziging van de doelstelling van de FE gelden strikte regels. Zo kan de doelomschrijving van de FE slechts dan worden gewijzigd wanneer het gestelde doel reeds is verwezenlijkt, juist niet kan worden verwezenlijkt of indien dit doel duidelijk niet langer passend en effectief is voor de aanwending van de activa van de FE.⁸⁶ Wanneer een statutenwijziging gevolgen heeft voor de doelomschrijving, dient de wijziging recht te doen aan de wil van de oprichter.⁸⁷ De raad van bestuur dient unaniem te beslissen over een wijziging van de doelstelling van de FE. De wijzigingen dienen daarnaast ter goedkeuring aan de toezichthoudende autoriteit te worden voorgelegd.⁸⁸

Bij de oprichting van een FE dient deze in één lidstaat in het aangewezen register te worden ingeschreven.⁸⁹ Bij oprichting door binnenlandse fusie of omzetting vindt deze registratie plaats in de lidstaat waar de oorspronkelijke rechtspersonen waren gevestigd⁹⁰ of – in geval van oprichting door grensoverschrijdende fusie – in één van de lidstaten waar de fuserende rechtspersonen waren gevestigd.⁹¹ De aangewezen registerinstellingen van de lidstaten werken hierbij nauw samen en informeren de EC jaarlijks van de inschrijvingen en doorhalingen van FE's die hebben plaatsgevonden en van de totale stand van het aantal ingeschreven FE's.⁹²

Het voorstel bevat een limitatieve opsomming van bescheiden en gegevens die voor inschrijving vereist zijn.⁹³ De registerinstelling is verantwoordelijk voor de controle van de volledigheid van deze gegevens.⁹⁴ In ieder geval dient de naam van de FE de afkorting 'FE' te bevatten.⁹⁵ Wanneer ook aan alle overige formaliteiten is voldaan, dient de FE binnen twaalf weken in het register te worden ingeschre-

ven.⁹⁶ Wijzigingen van in het register opgenomen gegevens dienen binnen veertien kalenderdagen aan het register te worden doorgegeven.⁹⁷

5. Organisatorische aspecten

5.1. Raad van bestuur en overige organen

De raad van bestuur van de FE bestaat uit ten minste drie leden.⁹⁸ Het aantal leden dient in ieder geval oneven te zijn. Alle bestuursleden hebben slechts één stem bij stemmingen over resoluties.⁹⁹ Besluiten worden, tenzij in de statuten van de FE of in de Verordening anders bepaald, genomen bij gewone meerderheid.¹⁰⁰ Naast de leden van de raad van bestuur kan de organisatie bestaan uit één of meer directeuren die zich bezighouden met het dagelijks bestuur van de FE en een raad van toezicht.¹⁰¹ Ook kunnen de statuten voorzien in andere organen. Al deze additionele functies zijn echter niet vereist. Ten aanzien van het bestuur volstaan wij met de kanttekening dat een meerderheid van de leden van de raad van bestuur niet tevens als directeur het dagelijks bestuur kan vormen.¹⁰² Hierdoor wordt niet uitgesloten dat een van de leden van de raad van bestuur (of een minderheid van deze leden) als directeur kan worden aangewezen. Wel moeten directeuren steeds het gestelde algemeen belang in het oog houden.¹⁰³

5.2. Bevoegdheden van de raad van bestuur

Leden van de raad van bestuur hebben volledige handelsbevoegdheid. De belangrijkste taken bestaan uit (i) het op juiste wijze beheren en besturen en het geven van een juiste uitvoering aan de activiteiten van de FE, en (ii) het toezicht op de naleving van de statuten van de FE, de verordening en het toepasselijke nationale recht.¹⁰⁴ De Verordening hanteert bij de taakomschrijving van de leden van de raad van bestuur dus duidelijk open normen, waardoor de leden van de raad van bestuur een ruime bevoegdheid hebben. Wel dienen zij bij hun handelen altijd het belang van de FE en het doel van algemeen belang voor ogen te houden.¹⁰⁵ Of dit de bestuurders in hun bevoegdheden ernstig beperkt, is de vraag. Het gebruik van een open norm betekent overigens ook dat het onduidelijk is onder welke exacte omstandigheden er gegronde redenen (of zelfs

85 Art. 20, lid 1, Verordening.

86 Art. 20, lid 2, Verordening.

87 Art. 20, lid 3, Verordening. De letterlijke tekst luidt: 'Een statutenwijziging die gevolgen heeft voor het doel van de FE, doet recht aan de wil van de oprichter.' Dit zou kunnen worden geïnterpreteerd als zou een dergelijke statutenwijziging steeds recht doen aan de wil van de oprichter. Wij interpreteren het werkwoord 'doet' echter als gebiedende wijs en vinden hiervoor aanwijzingen in de Engelse taalversie van de Verordening, die spreekt van 'shall be', wat ook een verplichting oplegt.

88 Art. 20, lid 4, Verordening. Zie tevens onderdeel 9.

89 Art. 21, lid 1, jo. art. 22, lid 1, Verordening.

90 Art. 21, lid 2 en 4, Verordening.

91 Art. 21, lid 3, Verordening.

92 Art. 22, lid 2 en 3, Verordening.

93 Art. 23, lid 1, Verordening.

94 Art. 23, lid 2, Verordening.

95 Art. 25, lid 1, Verordening. De naam FE mag voortaan nog slechts worden gebruikt door deze rechtsvorm. De Verordening staat echter toe dat instellingen die reeds de letters FE bevatten en die reeds voor inwerkingtreding van de verordening als zodanig waren ingeschreven hun naam ongewijzigd kunnen laten.

96 Art. 23, lid 3, Verordening.

97 Art. 24, lid 1, Verordening.

98 Art. 27, lid 1, Verordening.

99 Art. 27, lid 2, Verordening.

100 Art. 27, lid 3, Verordening.

101 Art. 30 en 31 Verordening.

102 Art. 30, lid 1, Verordening.

103 Art. 30, lid 2, Verordening.

104 Art. 29, lid 1, Verordening.

105 Art. 29, lid 2, Verordening.

bewijs) bestaan dat een bestuurder deze bevoegdheden op straffe van eventueel ontslag veronachtzaamt. De vage open norm geeft derhalve niet alleen de leden van de raad van bestuur enige interpretatieruimte, maar ook de toezicht-houdende autoriteit.¹⁰⁶

5.3. Ontslag van bestuurder

De Verordening bepaalt slechts dat de statuten regels over de benoeming (en het ontslag) van de raad van bestuur moet bevatten¹⁰⁷ en geeft louter aan welke gegevens van de leden van de raad van bestuur dienen te worden verstrekt alvorens de FE kan worden ingeschreven,¹⁰⁸ maar de Verordening bepaalt echter niet expliciet onder welke voorwaarden de leden van de raad van bestuur van een FE kunnen worden benoemd. Hiertoe dient verwezen te worden naar het recht van de lidstaat waar de FE wordt opgericht dan wel geregistreerd.

Daarentegen bevat de Verordening wel bepalingen met betrekking tot het al dan niet verplicht terugtreden van bestuurders. De leden van de raad van bestuur kunnen te allen tijde op eigen initiatief terugtreden. In bepaalde situaties is een lid van de raad van bestuur verplicht terug te treden:¹⁰⁹

- (i) wanneer de bestuurder handelingsonbekwaam is verklaard door een rechter;
- (ii) wanneer het bestuurslid niet voldoet aan statutair vastgelegde eisen voor zijn benoeming;
- (iii) wanneer door een rechterlijke instantie is vastgesteld dat de bestuurder schuldig is aan een financiële onregelmatigheid; of
- (iv) wanneer uit de handelingen of nalatigheden van de bestuurder is gebleken dat hij kennelijk ongeschikt is voor het vervullen van de taken als bestuurslid.

De raad van bestuur, de raad van toezicht of de toezicht-houdende autoriteit kan een bestuurslid op bovenvermelde gronden ontslaan. Bij de vaststelling van schuld aan een financiële onregelmatigheid dient, ten overvloede, te worden opgemerkt dat de financiële onregelmatigheid niet ten aanzien van de FE hoeft te hebben plaatsgevonden. Ook wanneer een bestuurslid in een privésituatie of ten aanzien van een werkgever schuldig wordt bevonden aan financiële onregelmatigheden, kan dit betekenen dat hij terug moet treden als bestuurslid van de FE. Met name in het licht van het charitatieve belang lijkt het volgens de EU-wetgever van belang dat bestuurders van onbesproken (financieel) gedrag zijn.

5.4. Belangenconflicten

Ter voorkoming van belangenconflicten stelt de Verordening beperkingen aan de aard van de relatie tussen de oprichter en de raad van bestuur.¹¹⁰ De meerderheid van hen mag niet een dusdanig zakelijke, familiale of andere band hebben dat daardoor een feitelijk of potentieel belangenconflict kan ontstaan of de oordeelsvorming van de betrokken persoon of personen door hun relatie wordt beïnvloed.¹¹¹ De Verordening lijkt hiermee te eisen dat stichtingen niet louter uit familieleden mogen bestaan, maar dat tevens een aantal onafhankelijke personen in het stichtingsbestuur moet worden aangesteld. Hoewel dit, in de praktijk, doorgaans vertrouwelingen van de oprichter of diens familie zullen zijn, wordt hierdoor wel enige afstand gecreëerd. Om verdere belangenverstrengeling te voorkomen bepaalt de Verordening dat dezelfde persoon niet gelijktijdig lid kan zijn van de raad van bestuur en van de (eventuele) raad van toezicht.¹¹² Bovendien mogen bestuursleden, leden van de raad van toezicht, directeuren of personen met een zakelijke of familiale band met één van deze personen alleen voordelen uit de FE ontvangen die rechtstreeks betrekking hebben op de uitvoering van hun taken binnen de FE.¹¹³ Men mag, met andere woorden, slechts een vergoeding voor verrichte werkzaamheden ontvangen.

5.5. Administratieve vereisten

De FE dient een volledige en nauwkeurige administratie te voeren van alle financiële transacties.¹¹⁴ De FE heeft ook de verplichting om een jaarrekening en een jaarlijks activiteitenverslag op te stellen.¹¹⁵ Deze dienen te worden ingediend bij de toezichthoudende autoriteit en het bevoegde nationale register om vervolgens openbaar te worden gemaakt.¹¹⁶ De jaarrekening dient wettig te worden gecontroleerd.¹¹⁷ Het activiteitenverslag dient informatie te verschaffen over de activiteiten van de FE en de manieren waarop het gestelde doel van algemeen belang in het betreffende jaar is bevorderd. Daarnaast dient het activiteitenverslag een lijst met door de FE toegekende giften te bevatten.¹¹⁸ Bij deze laatste dient de privacy van de begunstigden te worden gerespecteerd.

¹¹⁰ Art. 32 Verordening.

¹¹¹ Art. 32, lid 1, Verordening.

¹¹² Art. 32, lid 2, Verordening.

¹¹³ Art. 32, lid 3, Verordening.

¹¹⁴ Art. 34, lid 1, Verordening.

¹¹⁵ Art. 34, lid 2, Verordening.

¹¹⁶ Art. 34, lid 2 en 5, Verordening.

¹¹⁷ Art. 34, lid 4, Verordening.

¹¹⁸ Art. 34, lid 3, Verordening.

¹⁰⁶ Zie hierna onder punt 9.

¹⁰⁷ Art. 19, lid 1, onderdeel h, Verordening.

¹⁰⁸ Art. 23, lid 1, onderdeel e, Verordening.

¹⁰⁹ Art. 28, lid 2, Verordening.

6. Statutaire zetel en zetelverplaatsing

Zowel de statutaire zetel als het hoofdbestuur (of de hoofdvestiging) van de FE moeten zich in een EU-lidstaat bevinden.¹¹⁹ In tegenstelling tot de SE is niet expliciet als voorwaarde gesteld dat de statutaire zetel en het hoofdbestuur van een FE zich ook in dezelfde lidstaat dienen te bevinden.¹²⁰ De mate waarin een naar nationaal recht opgericht goederdoelenlichaam dan wel een FE belastingplichtig is in de lidstaat van vestiging, wordt beoordeeld naar nationaal recht. 'Dual resident'-achtige FE's lijken daarmee mogelijk. In geval van grensoverschrijdende activiteiten zullen de heffingsrechten over eventuele ondernemingswinsten van de FE dan ook aan de hand van het tussen de betrokken lidstaten gesloten belastingverdrag moeten worden gealloceerd. Het ligt hierbij meest voor de hand dat het heffingsrecht hierbij in beginsel aan de lidstaat waar het hoofdbestuur is gevestigd wordt toebedeeld conform hetgeen gebruikelijk is onder art. 4 OESO-Modelverdrag.

Evenals het geval is voor een SE, kan de FE haar statutaire zetel met behoud van rechtspersoonlijkheid naar een andere lidstaat verplaatsen. Dit leidt niet tot liquidatie of de vorming van een nieuwe rechtspersoon.¹²¹ De zetelverplaatsing wordt van kracht op het moment van inschrijving in het register van de lidstaat van ontvangst¹²² en kan alleen dan niet plaatsvinden (i) wanneer de FE wordt ontbonden, (ii) wanneer een liquidatie-, insolventie- of soortgelijke procedure is ingeleid, of (iii) wanneer zetelverplaatsing in strijd zou zijn met de statuten of de verwezenlijking van de doelstellingen van de FE.¹²³

De Verordening stelt geen eisen aan de verplaatsing van de feitelijke zetel van de FE naar een andere EU-lidstaat. Het feit dat de feitelijke en statutaire zetel niet in dezelfde lidstaat gevestigd hoeven te zijn, voert naar onze mening tot de conclusie dat de werkelijke leiding ook naar een andere lidstaat kan worden verplaatst. Het gebrek aan voorwaarden verwondert in zoverre niet, aangezien er vanuit Nederlands perspectief geen civieljuridische consequenties zijn verbonden aan de verplaatsing van de feitelijke zetel van de FE. Fiscaalrechtelijk kan dit echter anders zijn.

Wanneer de FE namelijk ook ondernemingsactiviteiten verricht, kan de verplaatsing van de feitelijke zetel aanleiding geven tot fiscale eindafrekening. De Fusierichtlijn bevat bepalingen die in geval van zetelverplaatsing van een SE of een SCE fiscale eindafrekening trachten te voorkomen, voor zover een vaste inrichting achterblijft in de lidstaat van

vertrek.¹²⁴ Gezien het feit dat de statutaire en feitelijke zetel van de SE en SCE in dezelfde lidstaat moeten zijn gelegen, was een dergelijke regeling in die gevallen ook noodzakelijk. Voor situaties waarin geen vaste inrichting achterblijft, regelt de Fusierichtlijn niets. In dat geval dient te worden teruggevallen op de nationale bepalingen betreffende fiscale eindafrekening.

Soortgelijke bepalingen bestaan niet voor de FE, zodat fiscale eindafrekening zonder verdere aanpassingen van de Fusierichtlijn niet kan worden voorkomen. Op zetelverplaatsingen van FE's zal immers in beginsel steeds het nationale recht van de vertrekstaat van toepassing zijn. Voor zover een in Nederland gevestigde FE haar feitelijke zetel en/of ondernemingsactiviteiten verplaatst naar een andere lidstaat, zal Nederland in principe voorzien in fiscale eindafrekening. Wel zal Nederland in lijn met recente jurisprudentie van het HvJ moeten voorzien in de mogelijkheid tot uitstel van betaling.¹²⁵ De onmiddellijke invordering van een belastingschuld die ontstaat op het moment van zetelverplaatsing zonder mogelijkheid tot uitstel van betaling, vormt immers een inbreuk op de vrijheid van vestiging.

Inmiddels heeft Nederland zijn regelgeving meer in lijn gebracht met het Europese recht en bij besluit de mogelijkheid tot uitstel van betaling tot het moment van daadwerkelijke realisatie van de stille reserves geopend.¹²⁶ Dit besluit geldt voor alle vennootschapsbelastingplichtige rechtspersonen, ook voor stichtingen, en zou ons inziens *mutatis mutandis* ook moeten gelden voor de FE. De FE zal, ter verkrijging van het uitstel van betaling, echter wel zekerheden moeten stellen. Op het moment dat de belastingschuld daadwerkelijk wordt ingevorderd, kan Nederland tevens heffingsrente in rekening brengen.

Men kan zich overigens afvragen of de te stellen zekerheid en de in rekening gebrachte heffingsrente in lijn zijn met eerdere jurisprudentie van het HvJ. In de zaken *De Lasteyrie du Saillant* en *N* heeft het HvJ immers geoordeeld dat uitstel van betaling bij emigrerende aanmerkelijkbelanghouders automatisch en onvoorwaardelijk moet worden toegekend.¹²⁷ Het HvJ stond het stellen van zekerheden en

¹¹⁹ Art. 35 Verordening.

¹²⁰ Art. 7 Verordening 2001/2157.

¹²¹ Art. 36, lid 1, Verordening.

¹²² Art. 36, lid 2, Verordening.

¹²³ Art. 36, lid 3, Verordening.

¹²⁴ Art. 12-14 van Richtlijn 2009/133 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat, *Pb L310* (2009), p. 34-46.

¹²⁵ HvJ 29 november 2011, zaak C-371/10 (*National Grid Indus*), *NTFR* 2011/2856 (met noot van F. Emmerink); en HvJ 31 januari 2013, zaak C-301/11 (*Commissie/Nederland*), *NTFR* 2013/273 (met noot van J.J.A.M. Korving).

¹²⁶ Besluit van 14 december 2011, nr. BLKB2011/2477M, *NTFR* 21011/2935, *V-N* 2012/4.16.

¹²⁷ HvJ 11 maart 2004, zaak C-9/02 (*De Lasteyrie du Saillant*), *Jurispr.* 2004, p. I-2409, *NTFR* 2004/397; en HvJ 7 september 2006, zaak C-470/04 (*N*), *Jurispr.* 2006, p. I-7409,

het in rekening brengen van heffingsrente in die zaken niet toe. Men kan daarom de vraag stellen of dit voor vennootschapsbelastingplichtige rechtspersonen anders zou moeten zijn. Hoewel deze vraag ook is opgeworpen door A-G Mengozzi in de zaak *Commissie/Portugal*,¹²⁸ rept het HvJ er in het arrest in deze zaak met geen woord over.¹²⁹ Ook in de (meer recente) uitspraak in de zaak *Commissie/Nederland* heeft het HvJ zich niet over dit punt uitgelaten.¹³⁰ Een nieuwe procedure zal derhalve moeten uitwijzen of de vereiste zekerheidsstelling en berekende heffingsrente verenigbaar zijn met EU-recht.¹³¹

Het besluit zorgt slechts voor een tijdelijke oplossing. Kort na publicatie van het besluit heeft de staatssecretaris een wetsvoorstel ingediend tot aanpassing van de Invorderingswet 1990.¹³² In het wetsvoorstel heeft de staatssecretaris naast onmiddellijke betaling en uitstel van betaling tot het moment van realisatie een derde mogelijkheid gecreëerd waardoor onmiddellijke invordering van de belastingschuld kan worden voorkomen. Onder deze derde variant wordt op het moment van zetelverplaatsing weliswaar direct de verschuldigde belasting vastgesteld, maar vindt invordering plaats in tien gelijke jaarlijkse termijnen. Ook wanneer een vermogensbestanddeel waarvoor de belastingschuld is vastgesteld tussentijds wordt vervreemd (en de stille reserve wordt gerealiseerd), wordt de tienjaarstermijn uitgediend. Hierdoor vindt spreiding van de invordering plaats en wordt voorkomen dat een fikse belastingschuld ineens moet worden voldaan. Onmiddellijke betaling zou immers gevolgen kunnen hebben voor de solvabiliteit en voortgang van de onderneming.

Voor niet-ondernemende stichtingen speelt bovenstaande discussie over fiscale eindafrekening bij emigratie uiteraard niet. Aangezien niet-ondernemende stichtingen niet onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting, zullen zij ook niet worden geconfronteerd met eindafrekening op het moment van zetelverplaatsing.

7. Werknemers en vrijwilligers

De Verordening bepaalt dat een FE die meer dan 50 werknemers telt, waarvan in elk van ten minste twee lidstaten tien, een Europese ondernemingsraad moet instellen.¹³³ Dit lijkt een harde voorwaarde. In het volgende artikellid wordt echter bepaald dat de FE alleen op verzoek van een minimum aantal werknemers moet overgaan tot de instelling van een ondernemingsraad.¹³⁴ De Europese ondernemingsraad wordt voorgelicht en geraadpleegd over aangelegenheden in verband met de toestand, ontwikkeling, organisatie en arbeidsaspecten binnen de FE.¹³⁵

De Verordening bevat overigens geen definitie van het begrip werknemer. Aangezien het vrije verkeer van werknemers in het VWEU is opgenomen, mag naar onze mening worden aangenomen dat wordt aangesloten bij de door het HvJ in het arrest *Leclerc*¹³⁶ geformuleerde definitie van het werknemersbegrip. In dat arrest heeft het HvJ als werknemer aangeduid iemand die gedurende een bepaalde periode ten gunste en onder leiding van een ander reële en daadwerkelijke prestaties verricht waarvoor hij een beloning ontvangt. Bij gebrek aan een definitie in de Verordening lijkt deze definitie hanteerbaar.

Voor de oprichting van een ondernemingsraad is overigens een minimaal aantal werknemers vereist. De Verordening vereist daarbij niet dat deze personen fulltime in dienst zijn. Het aantal FTE's lijkt derhalve niet doorslaggevend.

Bij instelling van een Europese ondernemingsraad vervullen voor de FE werkzame vrijwilligers een beperkte rol binnen dit orgaan.¹³⁷ Indien ten minste tien vrijwilligers die langdurig betrokken zijn bij de formele vrijwilligersactiviteiten van de FE in een land actief zijn, wordt een vertegenwoordiger van deze vrijwilligers afgevaardigd aan de ondernemingsraad. Deze vertegenwoordiger krijgt binnen de ondernemingsraad de status van waarnemer. Wij merken hierbij op dat het begrip vrijwilliger voor zover wij weten nergens binnen het EU-recht wordt gedefinieerd. Hierbij lijkt derhalve de in de nationale wetgeving van elke lidstaat gehanteerde definitie doorslaggevend.

Ook de Nederlandse fiscale regelgeving bevat geen definitie van het begrip vrijwilliger. Ter inspiratie kan wellicht worden verwezen naar de kenmerken van een vrijwilliger zoals opgesomd in art. 9, lid 1, onderdeel h, Wet VPB 1969 of art. 2, lid 6, tweede volzin, Wet LB 1964. Eerstgenoemde bepaling verstaat onder vrijwilligers natuurlijke perso-

NtFR 2006/1288.

128 Conclusie van A-G Mengozzi van 28 juni 2012, zaak C-38/10 (*Commissie/Portugal*), *NtFR* 2012/1835 (met noot van M. Koerts).

129 HvJ 6 september 2012, zaak C-38/10 (*Commissie/Portugal*), *NtFR* 2012/2807, V-N 2012/47.11.

130 HvJ 31 januari 2013, zaak C-301/11 (*Commissie/Nederland*), *NtFR* 2013/273 (met noot van J.J.A.M. Korving).

131 Voor uitvoeriger behandeling verwijzen wij naar H.T.P.M. van den Hurk, J.J. van den Broek en J.J.A.M. Korving, 'Fiscale eindafrekening voor vennootschappen: Zetelverplaatsing, zekerheidsstelling en step-ups', *WFR* 2012/601; en J.J. van den Broek, 'Wetsvoorstel Uitstel van betaling exitheffingen', *WFR* 2012/916.

132 Kamerstukken II, 2011-2012, 33 262.

133 Art. 38, lid 1, Verordening.

134 Art. 38, lid 2, Verordening.

135 Art. 39, lid 1, Verordening.

136 HvJ 31 mei 2001, zaak C-43/99 (*Leclerc*), *Jurispr.* 2001, p. I-4265.

137 Art. 38, lid 3, Verordening.

nen die arbeid verrichten om niet of naar een loon dat in belangrijke mate lager is dan hetgeen in het economische verkeer gebruikelijk is. In de loonbelasting wordt een vrijwilliger al aanwezig geacht wanneer de persoon niet bij wijze van beroep arbeid verricht voor een anbi, sportorganisatie of een niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen (of daarvan vrijgesteld) lichaam.

Hiermee bestaat overigens nog geen duidelijkheid over de mate van betrokkenheid van de vrijwilliger bij de FE. De kwalificatie 'langdurig betrokken bij de formele vrijwilligersactiviteiten van de FE'¹³⁸ wordt evenmin gedefinieerd. Vragen die daarbij opkomen zijn bijvoorbeeld naar het aantal maanden of jaren dat kwalificeert. Bij gebrek aan definitie lijkt dit een kwestie van interpretatie en implementatie. Het is derhalve aan de lidstaten om te beoordelen of een vrijwilliger voldoende lang actief is voor de FE. Meer formeel benaderd rijst voorts de vraag of een vrijwilliger bij de beoordeling of aan de gestelde termijn is voldaan ook de jaren in aanmerking mag nemen waarin hij voor de rechtsvoorganger van de FE actief was. Strikt genomen lijkt dit niet het geval. De voorwaarde dat de vrijwilliger betrokken moet zijn geweest bij de 'formele vrijwilligersactiviteiten van de FE' impliceert immers dat alleen de activiteiten na omzetting mogen worden meegewogen. Dat zou echter betekenen dat voor voorafgaand aan omzetting reeds actieve vrijwilligers na omzetting de 'teller' opnieuw begint te lopen. Dit lijkt ons niet de bedoeling van de Verordening. Naar onze mening zou het aanvaardbaar en conform de ratio van de Verordening zijn om ook de ten behoeve van de rechtsvoorgangers verrichte vrijwilligerswerkzaamheden mee te tellen voor de gestelde termijn.

Voor de uitvoeringsvoorschriften ter oprichting en werking van de Europese ondernemingsraad verwijst de Verordening naar Richtlijn 2009/38/EG.¹³⁹ Wij betwijfelen echter of een Europese ondernemingsraad voor FE's veel zal worden opgericht.

8. Ontbinding van de FE

Ontbinding van een FE kan plaatsvinden op twee manieren: (i) door omzetting van de FE in een instelling van algemeen nut naar nationaal recht of (ii) door liquidatie.¹⁴⁰

8.1. Ontbinding door omzetting

Ontbinding door omzetting is alleen mogelijk als de statuten van de FE dit toestaan.¹⁴¹ Bovendien moet de FE worden omgezet in een instelling van algemeen nut van de lidstaat waar de FE haar statutaire zetel heeft. In geval van dualresident-FE's betekent dit dus steeds dat irrelevant is waar de feitelijke leiding van de FE zich bevindt. De plaats van de statutaire zetel blijft doorslaggevend. Ten tijde van de omzetting kan niet gelijktijdig een zetelverplaatsing van de (nieuwe) stichting plaatsvinden. De omzetting kan overigens pas twee jaar nadat de FE in het register is ingeschreven plaatsvinden. Deze bepaling lijkt te zijn ingegeven ter voorkoming van misbruik. Hoewel de tekst van de Verordening interpretatieruimte biedt, dient naar onze mening te worden aangesloten bij de laatste registerinschrijving. Wij lezen deze bepaling zo dat niet de datum van oorspronkelijke of initiële registerinschrijving ter verkrijging van de FE-status als referentiepunt geldt, maar dat gekeken wordt naar de laatste feitelijke (wijziging van de) registerinschrijving. Is de statutaire zetel bijvoorbeeld een aantal keer verplaatst, dan heeft de inschrijving naar aanleiding van de meeste recente verplaatsing als uitgangspunt te gelden.

Zoals gezegd geeft de Verordening hierover geen volkomen duidelijkheid en is een andere interpretatie mogelijk. Wij zouden dit echter niet logisch vinden, omdat dit misbruik in de hand kan werken. De FE zou dan eerst zijn zetel kunnen verplaatsen naar een laagbelast land en vervolgens gefaciliteerd kunnen worden omgezet in een naar nationaal recht opgericht goededoelenlichaam.

Omzetting van een FE in een nationale instelling van algemeen nut leidt, evenals oprichting door omzetting, niet tot liquidatie of de vorming van een nieuwe rechtspersoon en laat de op het moment van omzetting bestaande rechten en plichten onverlet.¹⁴² Hiermee lijkt te worden getracht de continuïteit van de uitgevoerde activiteiten onder dezelfde condities te waarborgen. Bovendien wordt in een dergelijk geval niet overgegaan tot vereffening. Voor een nadere beschouwing met betrekking tot de formele voorwaarden waaraan een verzoek tot omzetting moet voldoen verwijzen wij naar de bepalingen van de Verordening.¹⁴³

8.2. Ontbinding door liquidatie

De FE kan ook worden ontbonden door liquidatie. Slechts in drie situaties kan tot liquidatie van de FE worden overgegaan, te weten: (i) wanneer het doel van de FE is bereikt of niet kan worden bereikt, (ii) wanneer de termijn waarvoor

¹³⁸ Art. 38, lid 3, eerste alinea, Verordening.

¹³⁹ Art. 38, lid 2, derde alinea, Voorstel. Voor een meer uitvoerige behandeling verwijzen wij naar L.G. Verburg, 'Deerschikking van de EOR-Richtlijn', *TRA* 2009, 43; en P.A.M. Witteveen, 'Medezeggenschap en Europese rechtsvormen', *Ondernemingsrecht* 2009, 32, p. 128-130.

¹⁴⁰ Art. 40 Verordening.

¹⁴¹ Art. 41, lid 1, Verordening.

¹⁴² Art. 41, lid 3, Verordening.

¹⁴³ Art. 42 Verordening.

de FE is opgericht is verstreken, of (iii) wanneer de FE geen activa meer bezit. Bij al deze situaties kunnen kanttekeningen worden geplaatst. Met name de onder (i) genoemde omstandigheid is gebaseerd op zeer open normen. Men kan zich bijvoorbeeld afvragen wie beslist of de gestelde doelen zijn bereikt of juist niet gerealiseerd kunnen worden. Voorts rijst de vraag of op deze beslissing controle mogelijk zou moeten zijn. Bij de onder (ii) geschetste situatie rijst de vraag waarom een separaat liquidatiebesluit moet worden genomen. Indien de 'levensduur' van de FE statutair is vastgelegd, zou de FE immers ook van rechtswege kunnen eindigen. Een afzonderlijk liquidatiebesluit is dan in beginsel overbodig.

De raad van bestuur van de FE dient het verzoek tot goedkeuring van liquidatie van de FE in bij de toezichthoudende autoriteit.¹⁴⁴ Deze kan de liquidatie zelfstandig goedkeuren of het verzoek tot liquidatie ook voorleggen aan de bevoegde rechter. De rechter is alleen bevoegd wanneer geen van drie kwalificerende situaties zich voordoet of wanneer de FE voortdurend in strijd met haar statuten, de FE-verordening of het toepasselijke nationale recht handelt.¹⁴⁵ Het lijkt ons correct om in geval van incidentele inbreuken op het recht de rechter niet steeds te overladen met vragen omtrent de liquidatie van een FE. Men kan zich echter afvragen of dergelijke situaties zich veel zullen voordoen. Enig houvast omtrent de interpretatie van het begrip 'voortdurend', zonder het open karakter ervan te verliezen, is dan ook wenselijk. Vragen die zich in dit kader aandienen zijn, onder andere, of de toezichthoudende autoriteit een dossier dient op te bouwen over de (voortdurende) handelingen in strijd met de statuten van de FE, met de Verordening of met nationaal recht. Daarnaast speelt de vraag naar het belang van de ernst van de inbreuken.

Wanneer de toezichthoudende autoriteit uiteindelijk toestemming geeft tot liquidatie van de FE, moeten eerst de schuldeisers van de FE volledig worden terugbetaald. Resterende activa dienen te worden overgedragen aan een andere instelling van algemeen nut met een vergelijkbaar doel of, bij gebreke daarvan, met een doel van algemeen belang dat het doel van de FE zo dicht mogelijk benadert.¹⁴⁶ Deze bepaling poogt middelen en activa die aan het goede doel zijn gedoneerd te behouden voor een (zo) vergelijkbaar (mogelijk) doel. Uit de Verordening blijkt overigens niet direct wie bepaalt aan welke andere instelling de resterende baten moeten worden uitgekeerd. Wellicht is hier een rol weggelegd voor de raad van bestuur. Inspraak van donateurs, vrijwilligers en andere betrokkenen lijkt daarbij niet noodzakelijk. Dit komt ons voor als de meest praktische

oplossing. Wanneer één van de donateurs van de FE echter van mening is dat een bepaalde instelling niet in aanmerking zou mogen komen voor de resterende middelen, zal deze donateur zich wellicht overeenkomstig het nationale civiele recht wellicht tot de civiele rechter kunnen wenden. Een reden hiertoe kan bestaan in het feit dat de betreffende donateur specifiek niet aan de overnemende instelling heeft willen doneren. Door de liquidatie zou diens geld alsnog bij de 'ongewenste' instelling van algemeen nut terecht komen. Wij zetten vraagtekens bij de praktische haalbaarheid van dit idee, al is het maar omdat het ondoenlijk is om ontvangen donaties te oormerken en te volgen. De EC heeft in onze optiek dan ook een werkbare oplossing gekozen. Inspraak van andere partijen dan de raad van bestuur is echter niet expliciet uitgesloten.¹⁴⁷ De eindafrekening, die door de raad van bestuur of een aangewezen liquidateur wordt opgesteld, wordt openbaar gemaakt.¹⁴⁸

9. Toezicht op de FE

Om ervoor te zorgen dat het bestuur van een FE handelt in overeenstemming met de statuten van de FE, de Verordening en het nationale recht van de lidstaat van vestiging, wordt in iedere lidstaat een toezichthoudende autoriteit aangewezen. De toezichthoudende autoriteit is als enige bevoegd om goedkeuring te verlenen aan de wijziging van de doelomschrijving van een FE en aan liquidatie van de FE. De toezichthoudende autoriteit is niet bevoegd om in te grijpen in het bestuur van de FE.

In vijf expliciet genoemde situaties is de toezichthoudende autoriteit bevoegd om in te grijpen:¹⁴⁹

- (i) indien er gegronde redenen bestaan om te veronderstellen dat het bestuur van de FE in strijd handelt met de statuten, verordening of nationaal recht, kan de toezichthoudende autoriteit een onderzoek instellen en van alle personen (directeuren, werknemers en auditors) de nodige informatie en bewijsstukken vragen;
- (ii) ingeval er bewijs is dat het bestuur van de FE in strijd handelt met statuten, verordening of nationaal recht, kan de toezichthoudende autoriteit de raad van bestuur waarschuwen en opdragen zich naar de statuten te gedragen;
- (iii) bij bewijs van financiële onregelmatigheden, ernstig wanbestuur of misbruik kan een onafhankelijke deskundige worden benoemd om op kosten van de FE

¹⁴⁷ De raad van bestuur lijkt echter op grond van de Verordening niet verplicht om de Europese ondernemingsraad te raadplegen. Op grond van art. 39, lid 1, Verordening is dit alleen noodzakelijk voor aangelegenheden in verband met de toestand, ontwikkeling, organisatie en arbeidsaspecten binnen de FE. Naar onze mening kwalificeert de verdeling van activa bij liquidatie van de FE onder geen van deze omstandigheden.

¹⁴⁸ Art. 44, lid 3, Verordening.

¹⁴⁹ Art. 46, lid 2, Verordening.

¹⁴⁴ Art. 43, lid 1, Verordening.

¹⁴⁵ Art. 43, lid 2, Verordening.

¹⁴⁶ Art. 44, lid 2, Verordening.

- een onderzoek naar de gang van zaken binnen de FE uit te voeren;
- (iv) een lid van de raad van bestuur kan door de toezichthoudende autoriteit worden ontslagen als is voldaan aan een van de voorwaarden van art. 28 Verordening (zie onderdeel 5 hierboven); en
 - (v) het toezichthoudende orgaan kan besluiten tot liquidatie van de FE onder dezelfde voorwaarden waaronder het bestuur van de FE tot liquidatie kan besluiten onder art. 43 Verordening (zie onderdeel 8 hierboven).

De bewijslast van wanbestuur of handelen in strijd met de statuten is zwaarder dan het 'slechts' hebben van gegronde redenen. De Verordening laat in het midden waar de grens tussen beide ligt. Bij gebrek aan concrete voorschriften in de Verordening, is het derhalve aan de individuele lidstaten om te beoordelen in welke situaties voldoende bewijs bestaat.

Wanneer de FE actief is in meer dan één lidstaat, dienen de toezichthoudende autoriteit van de lidstaat waar de statutaire zetel is gelegen en de autoriteiten van de lidstaten waar de FE actief is met elkaar samen te werken.¹⁵⁰ Zij verstrekken elkaar alle informatie die nodig is om te bepalen of de FE inbreuk maakt op haar statuten, de verordening of het toepasselijke nationale recht.¹⁵¹ Deze verplichting werkt in beginsel wederkerig. Wanneer de toezichthoudende autoriteit van de lidstaat waar de FE actief is dergelijke informatie wenst, dient zij daartoe een verzoek te doen aan de toezichthoudende autoriteit van de lidstaat van de statutaire zetel.¹⁵² In de omgekeerde situatie dient de informatie automatisch te worden uitgewisseld.

Wanneer de toezichthoudende autoriteit onregelmatigheden vermoedt en daar een onderzoek naar instelt of wanneer zij een onafhankelijke deskundige inschakelt (zie hierboven), dient zij de belastingdienst van de lidstaat van de statutaire zetel daarvan in kennis te stellen.¹⁵³ Ook moet de belastingdienst worden geïnformeerd over de voortgang en sancties die volgen uit het onderzoek.¹⁵⁴

10. Fiscale behandeling

10.1. Fiscale obstakels bij grensoverschrijdende vrijgevigheid

Naast de hierboven besproken civiele aspecten kent de Verordening ook een fiscale paragraaf. Veel lidstaten faciliteren vrijgevigheid, bijvoorbeeld door giften aan goededoelenlichamen in aftrek toe te staan. Daarbij kenmerkt de fiscale

behandeling van grensoverschrijdende giften¹⁵⁵ zich echter door diverse gevallen van ongelijke behandeling. Bijgevolg zou het ook mogelijk moeten zijn om zonder onderscheid naar vestigingsplaats fiscaal gefaciliteerd giften ten gunste van buitenlandse goede doelen te doen.

Geografische beperkingen bij de fiscale behandeling van grensoverschrijdende giften zijn van velerlei aard. Zo onderscheidt Koele een viertal mogelijke fiscale obstakels bij de fiscale behandeling van grensoverschrijdende giften.¹⁵⁶ Het kan bijvoorbeeld voorkomen dat de woonstaat van de donor giften en erfenissen aan buitenlandse goede doelen niet vrijstelt van schenk- en erfbelasting, terwijl voor giften en erfenissen aan binnenlandse filantropische instellingen wel een vrijstelling geldt. Daarnaast laat het zich denken dat de donor giften aan buitenlandse goede doelen niet in aftrek kan brengen op de inkomsten- en/of vennootschapsbelasting waar dit voor giften aan binnenlandse goededoelenlichamen wel het geval is. Voorts is het denkbaar dat activiteiten verricht door buitenlandse instellingen onderworpen zijn aan belastingheffing en tegelijkertijd voor vergelijkbare binnenlandse activiteiten een vrijstelling geldt. Als laatste stelt Koele dat 'stringent rules apply to international expenditures of philanthropic organizations, whilst domestic expenditures are not subject to this level of scrutiny'.¹⁵⁷

Ook binnen de context van de EU is niet altijd duidelijk hoe vanuit het perspectief van de ene lidstaat een in een andere lidstaat gevestigd goededoelenlichaam moet worden aangemerkt. Daarbij speelt met name de vraag of giften door een inwoner van de ene lidstaat aan goededoelenlichamen in een andere lidstaat aftrekbaar zijn en zo ja, onder welke voorwaarden. Onzekerheid over deze vraag kan zowel (potentiële) begunstigden als donoren belemmeren in hun vrijheid om fondsen te werven c.q. te geven aan een goed doel naar keuze. De praktijk kenmerkt zich volgens sommige auteurs dan ook vaak door ingewikkelde structuren om buitenlandse donoren alsnog in staat te stellen om giften te doen aan een goed doel.¹⁵⁸

In het verleden is op verschillende plaatsen gesignaleerd dat de verschillende behandeling van binnen- en buitenlandse goededoelenlichamen (mogelijkerwijs) niet in overeenstemming is met het EU-recht.¹⁵⁹ Het is dan ook

¹⁵⁰ Art. 47, lid 1, Verordening.

¹⁵¹ Art. 47, lid 2, Verordening.

¹⁵² Art. 47, lid 3, Verordening.

¹⁵³ Art. 48, lid 1, Verordening.

¹⁵⁴ Art. 48, lid 2, Verordening.

¹⁵⁵ Met grensoverschrijdende giften bedoelen wij giften door een inwoner van land A aan een goed doel in land B.

¹⁵⁶ I.A. Koele, 'How Will International Philanthropy Be Freed from Landlocked Tax Barriers?', *European Taxation*, september 2010, p. 409.

¹⁵⁷ I.A. Koele, 'How Will International Philanthropy Be Freed from Landlocked Tax Barriers?', *European Taxation*, september 2010, p. 409.

¹⁵⁸ I.A. Koele, 'How Will International Philanthropy Be Freed from Landlocked Tax Barriers?', *European Taxation*, september 2010, p. 409.

¹⁵⁹ Hemels 2007, p. 20 noemt als voorbeelden A.W. van der Woude, 'Fiscale discriminatie naar nationaliteit en woonplaats', *FED* no. 389, 1996, p. 1291-1302; S. Jankie en

weinig verwonderlijk dat deze verschillende behandeling aanleiding heeft gevormd voor diverse klachten, infractie-procedures¹⁶⁰ en arresten van het HvJ.

10.1.1. Rechtspraak HvJ

In verschillende arresten heeft het HvJ reeds uiteengezet dat nationale regels van giftenaftrek niet mogen worden beperkt tot giften aan binnenlandse goededoelenlichamen¹⁶¹ en dat fiscale voordelen voor goededoelenlichamen niet mogen worden beperkt tot binnenlandse situaties.¹⁶² De vastgestelde belemmeringen van het vrije kapitaalverkeer die bestonden door de geografische beperkingen in de toepasselijke binnenlandse wetgeving konden volgens het HvJ ook niet worden gerechtvaardigd. Het HvJ accepteerde weliswaar dat de doeltreffendheid van fiscale controles een inbreuk op EU-recht kon rechtvaardigen, maar voegde daar aan toe dat de belastingautoriteiten van de lidstaten de mogelijkheid hadden om onderling inlichtingen uit te wisselen.¹⁶³ Het HvJ is van mening dat EU-recht in beginsel niet verplicht tot wederzijdse erkenning. Lidstaten mogen in beginsel zelf bepalen onder welke voorwaarden een entiteit als goededoelenlichaam wordt aangemerkt. Indien het land van het buitenlandse goededoelenlichaam echter dezelfde of materieel sterk vergelijkbare voorwaarden hanteert, mag de lidstaat van de donor niet het standpunt innemen dat de voorwaarden niet zijn vervuld, alleen omdat de instelling in een andere lidstaat is gevestigd.¹⁶⁴ Lidstaten moeten donoren de mogelijkheid bieden om de vergelijkbaarheid van een buitenlands goededoelenlichaam met een binnenlands goededoelenlichaam aan te tonen of de lidstaten moeten zelf inlichtingen uitwisselen met de andere

betrokken lidstaat.¹⁶⁵ Dit principe van *host country control* is bevestigd in latere rechtspraak.^{166, 167}

10.1.2. Toepassing op de Nederlandse wetgeving

Ook de Nederlandse belastingwetgeving kenmerkt zich door een breed scala aan fiscale faciliteiten ter stimulering van aan vrijgevigheid gerelateerde activiteiten. Bij deze facilitering wordt aangesloten bij zowel de donor als bij de begunstigde.¹⁶⁸ Zo zijn giften gedaan aan algemeen nut beogende instellingen¹⁶⁹ zowel in de inkomsten-, als in de vennootschapsbelasting onder voorwaarden aftrekbaar.¹⁷⁰ Daarnaast kunnen vrijwilligersvergoedingen waarvan door de vrijwilliger is afgezien onder voorwaarden voor aftrek als gift in aanmerking komen¹⁷¹ en geldt voor giften aan

165 HvJ 27 januari 2009, zaak C-318/07 (Hein Persche/Finanzamt Lüdenscheld), *Jurispr.* 2009, p. I-359, *NTFR* 2009/366, punt 57-60.

166 Zie, meer algemeen, ook Bruno Peeters, 'Tackling Cross-Border Inheritance Tax Obstacles within the EU', *EC Tax Review* 2012-2, p. 54-56; Bruno Peeters, 'The Reparation of Tax Powers in Federal States within the Context of the European Union', *EC Tax Review* 2012-3, p. 124-133, met name p. 129; Luc de Broe, 'Fiscal Federalism, Fiscal Surrealism or Fiscal Realism? Regionalization of Taxing Powers in Belgium', *EC Tax Review* 2011-3, p. 110-113 en Edouard-Jean Navez, 'The Influence of EU Law on Inheritance Taxation: Is the Intensification of Negative Integration Enough to Eliminate Obstacles Preventing EU Citizens from Crossing Borders with the Single Market?' *EC Tax Review* 2012-2, p. 84-97.

167 HvJ 10 februari 2011, zaak C-25/10 (Missionswerk Werner Heukelbach eV/Belgische Staat), *Jurispr.* 2011, p. I-497; HvJ 16 juni 2011, zaak C-10/10 (Commissie/Oostenrijk), *NTFR* 2011/1557 (met noot van A.F. Gunn); en HvJ 10 maart 2005, zaak C-39/04 (Laboratoires Fournier), *Jurispr.* 2005, p. I-2057, *NTFR* 2005/394.

168 In deze bijdrage noemen wij slechts enkele van deze faciliteiten en zien we (noodgedwongen) af van een inhoudelijke behandeling hiervan. Voor meer uitputtende beschouwingen over anbi's, de Geefwet en liefdadigheid zie, bijvoorbeeld, E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars en B. Schuiver, *Inkomstenbelasting*, Kluwer, Deventer 2013 (nog te verschijnen), onderdeel 6.9.2; J.J.F.A. van Vijfeijken e.a., *Rapport van de Commissie algemeen nut beogende instellingen*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap nr. 232, Kluwer, Deventer 2007; S.A. Stevens e.a., *Maatschappelijke ondernemingen*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap nr. 245, Kluwer, Deventer 2011; J.E.A.M. van Dijk en J.J.F.A. van Vijfeijken, *Instellingen van algemeen nut*, Kluwer, Deventer 2005; J.J.F.A. van Vijfeijken, 'De giftenaftrek in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting', *WPNR* 2012/126; S.A. Stevens, *Geefwet*, Kluwer, Deventer 2012; S.A. Stevens, 'De regels voor ANBI's in de vennootschapsbelasting per 1 januari 2012', *WPNR* 2012/116; A.E.M. de Vries en E.C.M. Minkelberg, 'De Geefwet geeft, de Geefwet neemt', *FBN* 2011/60; S.J.C. Hemels, 'De anbi-tweetrapstoets van de Geefwet: trendbreuk of trendvolgend?', *FTV* 2012/34, S.A.M. de Wijkerslooth-Lhoëst, 'De Geef- en Neemwet: fiscale maatregelen 2012 voor ANBI's, stichtingen en verenigingen', *FTV* 2012/58; M. Kopinsky en S. de Wijkerslooth, 'Geefwet: Waar is Johan Crujff als je hem nodig hebt?', *FTV* 2012/35; I.A. Koele, 'Inspiratie voor een Goede Geefwet', *FTV* 2012/13; M.M.F.J. van Bakel, 'Hoe royaal is de Geefwet voor anbi's?', *WFR* 2012/592; M.M.F.J. van Bakel, 'De revival van de giftenaftrek in de vennootschapsbelasting', *WFR* 2012/1483.

169 Art. 5b AWR.

170 Art. 16 Wet VPB 1969 maximeert de aftrek voor giften gedaan aan een anbi of een steunstichting sbbi op 50% van de winst met een maximum van €100.000.

171 Art. 6.36 Wet IB 2001 opent deze mogelijkheid voor vrijwilligers. Bij anbi's kunnen fictieve kosten voor vrijwilligers in aftrek worden gebracht op grond van art. 9, lid 1, onderdeel h, Wet VPB 1969.

P.J. Wattel, 'De vestigingseis voor goede doelen in de Successiewet en in de Wetten IB 2001 en Vpb in het licht van het EG-kapitaalverkeer', *Weekblad voor Privaatrecht, Notariaat en Registratie* nr. 6588 (2004), p. 644-655; S.J.C. Hemels, *Door de Muze omhelsd*, Wolf Legal Publishers, Nijmegen 2005 en M.L.A. van Rij, 'Schenken en makingen aan het goede doel, vanuit het Europees recht bezien', *WFR* 2006/119.

160 Zie, bijvoorbeeld, het persbericht van de Europese Commissie IP/05/936, 14 juli 2005, het persbericht van de Europese Commissie IP/06/964, 10 juli 2006 en, meer recent, IP/10/1252, 30 september 2010 en IP/11/429, 6 april 2011. Zie ook onderdeel 10.1.2.

161 HvJ 27 januari 2009, zaak C-318/07 (Hein Persche/Finanzamt Lüdenscheld), *Jurispr.* 2009, p. I-359, *NTFR* 2009/366.

162 HvJ 14 september 2006, zaak C-386/04 (Centro di Musicologia Walter Stauffer/Finanzamt München für Körperschaften), *Jurispr.* 2006, p. I-8203, *NTFR* 2006/1487.

163 Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG (betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen, bepaalde accijnzen en heffingen op verzekeringspremies). Zie tevens HvJ 27 januari 2009, zaak C-318/07 (Hein Persche/Finanzamt Lüdenscheld), *Jurispr.* 2009, p. I-359, *NTFR* 2009/366, punt 43-44, 46-49.

164 HvJ 14 september 2006, zaak C-386/04 (Centro di Musicologia Walter Stauffer/Finanzamt München für Körperschaften), *Jurispr.* 2006, p. I-8203, *NTFR* 2006/1487, punt 39-40.

culturele instellingen¹⁷² een multiplier.¹⁷³ Voorts kunnen verenigingen en stichtingen, waaronder ook die rechtspersonen die als anbi's kwalificeren, waarvan de winst in enig jaar niet meer bedraagt dan € 15.000, dan wel in dat jaar en de vier daaraan voorafgaande jaren tezamen niet meer bedraagt dan € 75.000, aanspraak maken op een winstvrijstelling.¹⁷⁴ Op verzoek kunnen anbi's die zijn aangemerkt als culturele instellingen opteren voor integrale belastingplicht.¹⁷⁵ Daarnaast voorziet de Wet VPB 1969 in een aftrek voor fondswervende activiteiten¹⁷⁶ en kunnen culturele instellingen en sbbi's onder voorwaarden een bestedingsreserve vormen.¹⁷⁷ Ook zijn anbi's en sbbi's onder voorwaarden vrijgesteld van schenk-¹⁷⁸ en erfbelasting¹⁷⁹.

Naar huidig Nederlands recht wordt geen onderscheid meer gemaakt naar de vestigingsplaats van de filantropische instelling. Giften aan als anbi of sbbi aanmerkte instellingen zijn in beginsel aftrekbaar. Bovenvermelde rechtspraak van het HvJ lijkt dan ook weinig effect meer te hebben op de Nederlandse wetgeving.

De EC heeft echter gemeend dat er nog een aspect aan de Nederlandse regeling kleefte dat een potentiële inbreuk op het vrije kapitaalverkeer vormt. Giften aan goede doelen komen namelijk slechts voor aftrek in aanmerking wanneer de instelling als anbi kwalificeert. Hiertoe dient de instelling zich te melden en registreren bij de Nederlandse belastingdienst. Deze registratie staat open zonder onderscheid te maken naar de vestigingsplaats van de instelling. Derhalve kunnen ook in het buitenland gevestigde instellingen in aanmerking komen voor de anbi-status.

Voor buitenlandse instellingen leverde deze 'registratie-eis' echter naar de mening van de EC een administratieve lastenverzwaring op.¹⁸⁰ De EC vond het onevenredig dat de buitenlandse instelling, die doorgaans in zijn land van vestiging reeds is aangemeld als filantropische instelling, zich ook in Nederland moest melden. De EC was daarnaast van mening dat fiscale motieven bij het doen van schenkingen niet mogen worden onderschat. In de ogen van de EC beschikte Nederland bovendien over voldoende waarborgen en mogelijkheden om inlichtingen over de goededoelenstatus en de vergelijkbaarheid met de Nederlandse anbi

in te winnen bij de buitenlandse belastingautoriteiten. De EC was daarom van mening dat Nederland de status van in het buitenland als goed doel aangemerkte instellingen één op één diende te volgen.¹⁸¹

Uiteindelijk heeft de EC de tegen Nederland ingestelde infractieprocedure op 27 september 2012 ingetrokken. De reden hiervoor is niet precies bekend, temeer daar Nederland zijn wet- en regelgeving op dit punt niet heeft gewijzigd. Blijkbaar is de EC alsnog van mening dat de Nederlandse registratieverplichting geen duidelijke inbreuk op het EU-recht vormt. Of de registratieplicht daadwerkelijk geen schending van het EU-recht inhoudt, blijft nochtans onduidelijk.

10.2. Fiscale paragraaf in de FE-Verordening

In tegenstelling tot eerder Europees rechtspersonenrecht bevat de Verordening een fiscale paragraaf. In de fiscale paragraaf wordt getracht een oplossing te bieden voor reeds in de jurisprudentie van het HvJ gesignaleerde problemen ten aanzien van de fiscale problematiek rondom vrijgevigheid. De fiscale paragraaf handelt over de fiscale behandeling van de FE zelf, van haar donoren en van haar begunstigden.

a. Fiscale behandeling van de FE

De FE dient in de lidstaat waar zij haar statutaire zetel heeft dezelfde fiscale behandeling te genieten als een naar het land van vestiging opgerichte instelling van algemeen nut. Dit geldt zowel voor de 'inkomsten- en vermogenswinstbelasting, de schenkings- en successierechten, de onroerendgoedbelasting, de overdrachtsbelasting, de registratiebelasting, de zegelrechten en soortgelijke belastingen'.¹⁸² Opvallend is dat een expliciete verwijzing naar de vennootschapsbelasting ontbreekt. Een naar Nederlands recht opgerichte stichting die een onderneming drijft, is vennootschapsbelastingplichtig. Wanneer een dergelijke stichting kwalificeert als anbi, bestaat de mogelijkheid dat de stichting, voor het deel van haar ondernemingsactiviteiten of ten aanzien van haar volledige vermogen,¹⁸³ gebruik kan maken van faciliteiten uit de vennootschapsbelasting. Aangezien de vennootschapsbelasting niet expliciet is opgenomen in het voorstel voor de Verordening, bestaat de kans dat dergelijke fiscale faciliteiten niet hoeven te worden uitgebreid tot FE's.¹⁸⁴ Naar het ons voorkomt, kan dit niet

172 Art. 5b, lid 4, AWR.

173 Art. 6.39a Wet IB 2001 en art. 16, lid 3, Wet VPB 1969.

174 Art. 6 Wet VPB 1969.

175 Art. 2, lid 9, Wet VPB 1969 opent voor culturele instellingen de mogelijkheid om onder door de minister te stellen voorwaarden geacht te worden hun onderneming te drijven met behulp van hun gehele vermogen.

176 Art. 9a Wet VPB 1969.

177 Art. 12 Wet VPB 1969.

178 Art. 32, lid 1, onder 3°, SW 1956. Voor sbbi's: art. 32, lid 1, onder 8° en 9°, SW 1956.

179 Art. 33, onder 4°, SW 1956. Voor sbbi's: artikel 33, onder 13° en 14°, SW 1956.

180 IP/11/429.

181 Ook Van Arendonk stelt voor om over te gaan op wederzijdse erkenning van anbi-statussen. Zie H.P.A.M. van Arendonk, 'Balkenende II scoorde in 2005, scoort Wijn in 2006?', *MBB* 2006 nr. 1, p. 13.

182 Art. 49, lid 1, Verordening.

183 Indien is geopteerd voor volledige belastingplicht van een culturele instelling op grond van art. 2, lid 9, Wet VPB 1969.

184 Dit is tevens opgemerkt door S.J.C. Hemels, 'De Europese Stichting en de Nederlandse ANBI: een grens aan de Nederlandse fiscale autonomie?', *WFR* 2012/724, onderdeel 9.

de bedoeling van de Verordening-gever zijn geweest. Het laat zich namelijk denken de verwijzing naar de vennootschapsbelasting besloten ligt in de begrippen 'inkomsten- en vermogenswinstbelasting'. Deze belastingen kunnen immers van natuurlijke personen en van rechtspersonen worden geheven. Wij zijn dan ook geneigd te denken dat de verwijzing naar de belastingsoorten niet zo nauw beoordeeld dient te worden dat alleen de expliciet opgenomen belastingen in aanmerking komen. Andere secundaire EU-wetgeving, bijvoorbeeld de Fusierichtlijn, somt de belastingen waarop zij van toepassing is immers met naam en toenaam per lidstaat op. In de voorgestelde Verordening is juist volstaan met een meer algemene verwijzing naar belastingsoorten, zoals nationale winstbelastingen. Ook andere taalversies bieden geen duidelijkheid op dit punt, maar verwijzen slechts naar 'income taxes', 'Einkommensteuern' of 'les impôts sur le revenu' zonder nader te specificeren of het om, bijvoorbeeld, 'personal income tax' of 'corporate income tax' gaat. Deze zeer algemene benadering in verschillende taalversies sterkt ons in onze opvatting.

Aangezien de statutaire zetel en de plaats van de feitelijke leiding zich volgens de Verordening niet in dezelfde lidstaat hoeven te bevinden, is het mogelijk dat een FE in twee lidstaten als inwoner wordt aangemerkt. Naast de hierboven genoemde verplichting tot behandeling als inwoner van de staat van de statutaire zetel, geldt een vergelijkbare verplichting ook voor de lidstaat waar de feitelijke leiding zich bevindt. Ook deze lidstaat dient de FE op dezelfde wijze te behandelen als een naar nationaal recht opgericht goededoelenlichaam.¹⁸⁵

b. Fiscale behandeling van donoren

Ten aanzien van een schenking aan een FE geniet een donerende natuurlijke of rechtspersoon dezelfde fiscale behandeling als die van toepassing is op een donatie aan een instelling die is opgericht naar het recht van de woonstaat van de schenker.¹⁸⁶ De FE wordt hiertoe aangemerkt als gelijkwaardig aan een instelling van algemeen nut die is opgericht overeenkomstig het recht van de lidstaat waar de donor belastingplichtig is.¹⁸⁷ Met andere woorden, een schenker uit Nederland die een gift doet aan een in België gevestigde FE wordt hetzelfde behandeld als wanneer hij een donatie zou doen aan een als anbi aangemerkt lichaam.¹⁸⁸ Voor de schenker betekent dit, onder andere,

dat een gift aan de FE dezelfde fiscale behandeling geniet als een gift aan een binnenlandse filantropische instelling. Dit geldt voor de inkomstenbelasting, schenkingsrechten, overdrachtsbelasting, registratiebelasting, zegelrechten en soortgelijke belastingen.¹⁸⁹

Ook bij de bepalingen omtrent de fiscale behandeling van de donor ontbreekt een expliciete verwijzing naar de vennootschapsbelasting. De verordening stelt echter dat giften aan een FE hetzelfde behandeld dienen te worden als giften aan binnenlandse goede doelen door natuurlijke personen of door rechtspersonen. Indien de donor is onderworpen aan de vennootschapsbelasting, zijn giften door rechtspersonen aan anbi's aftrekbaar voor de vennootschapsbelasting. Dit sterkt ons in ons hierboven onder a. ingenomen standpunt dat de verwijzing naar het begrip 'inkomstenbelasting' voor Nederlandse begrippen dient te worden geïnterpreteerd als een verwijzing naar zowel de inkomstenbelasting als de vennootschapsbelasting.

De erkenning van in andere EU-lidstaten gevestigde FE's vereenvoudigt het claimen van giftenaftrek. Wel merken wij op dat de Verordening de problemen met de hierboven in onderdeel 10.1.2 beschreven (potentieel) EU-rechtelijk onhoudbare Nederlandse registratieplicht voor buitenlandse goede doelen niet oplost. Wij juichen de automatische aftrekbaarheid van giften aan (buitenlandse) FE's weliswaar van harte toe, maar signaleren wel dat de registratieproblemen voor kleinere buitenlandse goede doelen die niet kunnen kwalificeren als FE blijven voortduren. De verordening lijkt het registratieprobleem dan ook niet volledig weg te nemen, maar hiervoor slechts in bepaalde gevallen een alternatief te bieden.

c. Fiscale behandeling van begunstigden

Voor begunstigden van een FE geldt dat zij ten aanzien van van een FE ontvangen voordelen moeten worden behandeld als waren deze voordelen ontvangen van een naar nationaal recht opgerichte instelling van algemeen nut.¹⁹⁰ Voor Nederland lijkt deze bepaling van weinig praktisch belang. Een begunstigde van een Nederlandse anbi ontvangt geen (fiscale) voordelen die rechtstreeks verband houden met de anbi-status van de verstrekker van de voordelen. Voor voordelen uit de FE geldt onder de Verordening hetzelfde.

¹⁸⁵ Art. 49, lid 2, Verordening.

¹⁸⁶ Art. 50, lid 1, Verordening.

¹⁸⁷ Art. 50, lid 2, Verordening.

¹⁸⁸ Volgens de Nederlandse regering is er overigens geen noodzaak voor de oprichting van een FE, aangezien de Nederlandse wet- en regelgeving al de mogelijkheid biedt aan buitenlandse goededoelenlichamen om in aanmerking te komen voor de anbi-status; zie hiertoe BNC-fiche van 23 maart 2012, DIE-BNC 447/12, fiche 2 onder punt 9. De Nederlandse overheid gaat daarbij echter niet in op het feit dat voor verkrijging van de Nederlandse anbi-status een verzoek moet worden gedaan, wat een administratieve

lastenverzwaring kan opleveren; zie punt 10.1.2. Dit terwijl de oprichting van een FE tot automatische erkenning als anbi-achtige zou leiden.

¹⁸⁹ Art. 50, lid 1, Verordening.

¹⁹⁰ Art. 51 Verordening.

11. Afweging en conclusie: *largitio fundum non habet*¹⁹¹

Vrijgevigheid kent geen bodem. Ook vandaag de dag leeft nog altijd de opvatting dat vrijgevigheid niet (EU-rechtelijk) mag worden beperkt. De EC heeft daartoe de FE-Verordening voorgesteld. Ofschoon de FE-Verordening met name is ingegeven door civieljuridische overwegingen, mag de fiscale component van de Verordening niet worden onderschat. In het licht van rechtspraak van het HvJ en de verscheidene infractieprocedures van de EC op het gebied van de fiscale behandeling van goededoelenlichamen, stemt de fiscale paragraaf zonder meer gelukkig en voorziet deze de Verordening van een 'unieke' dimensie. Het moet toegegeven dat in de oorspronkelijke SE-Verordening ook een fiscale paragraaf was opgenomen, die evenwel gedurende onderhandelingen moest worden verwijderd.

In onderhavige Verordening lijkt de handhaving van de fiscale paragraaf echter kansrijker. De fiscale paragraaf in de FE-Verordening schrijft immers alleen voor dat de FE, haar donoren en begunstigten gelijke nationaalrechtelijke behandeling moeten krijgen als binnenlandse goededoelenlichamen, hun donoren en begunstigten.

Naar onze mening is het belangrijkste punt dat een FE na oprichting in alle lidstaten moet worden behandeld als een naar nationaal recht opgericht (en als zodanig kwalificerend) goededoelenlichaam. In veel landen zal dit de zekerheid over de fiscale behandeling van giften aan kwalificerende goede doelen aanzienlijk vereenvoudigen. Met de introductie van de FE behoort registratie per lidstaat voor kwalificerende goededoelenlichamen immers tot het verleden. Helaas zullen buitenlandse goededoelenlichamen zonder FE-status zich vooralsnog (in Nederland) moeten blijven registreren voordat zekerheid ontstaat omtrent de aftrekbaarheid van giften aan dergelijke instellingen. De Verordening lost de mogelijke EU-rechtelijke problemen van de Nederlandse registratieplicht niet in alle situaties op. Vooralsnog blijft het echter slechts bij een voorstel voor een Verordening. Wij wachten de exacte vormgeving van de civieljuridische en fiscale bepalingen dan ook met spanning af.

¹⁹¹ 'Vrijgevigheid heeft geen bodem.' Naar Cicero, *De Officiis*, 2, 15, 55.